**MINUTA**

**DIRETRIZES DE CONTROLE EXTERNO DA ATRICON SOBRE**

**CONTROLE EXTERNO DA RECEITA E DA RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICAS**

**APRESENTAÇÃO**

A execução de políticas públicas pela Administração Pública ordinariamente é viabilizada pela execução orçamentária, ou seja, arrecadação de receitas e execução de despesas. Nesse contexto, ganha especial relevância verificar se cada Ente federativo está sendo eficiente na previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, nos termos estabelecidos pelo art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por outro lado, também é instrumento de política pública a concessão de benefícios ou incentivos fiscais que acarretem gastos tributários ou perda de arrecadação visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas.

Nesse contexto, a política de concessão de benefícios fiscais está inserida na política econômica de cada ente federado como forma de atrair novos investimentos, estimular cadeias produtivas, gerar empregos, desenvolvimento e renda no respectivo território.

Todavia, por tais mecanismos acarretarem perda de arrecadação, há que se observar os ditames legais para sua ocorrência e revestir-se o Poder Público de controles adequados para monitoramento das concessões e a garantia dos resultados almejados.

**JUSTIFICATIVA**

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da receita e da renúncia de receita no âmbito do setor público, principalmente diante da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários.

Apesar da relevância da referida atividade para o Controle Externo Brasileiro a Atricon identificou que essa não é prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas. Esse fato motivou a Atricon a estabelecer como prioridade estratégica a definição de diretrizes relativas à temática, tendo em vista a definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes a sua implementação pelos Tribunais de Contas.

**OBJETIVO**

Disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo afetos ao tema Receitas e Renúncia de Receitas.

**COMPROMISSOS FIRMADOS**

Os compromissos do Sistema Tribunal de Contas relacionados à temática estão expressos no plano estratégico 2012/2017 da Atricon e nas Declarações de Belém-PA, de Campo Grande - MS e de Vitória - ES, a seguir transcritos:

Plano Estratégico 2012/2017 - Atricon:

* Objetivo 3 Fortalecer a instituição Tribunal de Contas como instrumento indispensável à cidadania.
* Meta 3.1 Incentivar a adoção dos padrões de qualidade e agilidade do controle externo instituídos pela Atricon, por 100% dos Tribunais de Contas, até dezembro de 2017.

Declaração de Vitória - ES, aprovada em dezembro/2013 durante o XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, que teve como tema “A importância dos Tribunais de Contas no contexto nacional e a sua atuação enquanto instrumentos de cidadania e de melhoria da qualidade da gestão pública e do desenvolvimento econômico, bem como de redução das desigualdades regionais e sociais”:

* Desenvolver mecanismos e implementar ações para o fortalecimento institucional dos Tribunais de Contas, em obediência ao princípio federativo, enquanto instrumentos indispensáveis à cidadania.

Declaração de Campo Grande - MS, aprovada em novembro/2012 durante o III Encontro Nacional dos Tribunais de Contas do Brasil, que teve como tema “Um debate pela efetividade do Controle Externo do Brasil” :

* Desenvolver mecanismos para o fortalecimento institucional dos Tribunais de Contas, em obediência ao princípio federativo, enquanto instrumentos indispensáveis à cidadania, assegurando a efetividade do Controle Externo, observando o que dispõem os planejamentos estratégicos da Atricon e do IRB.

**PRINCÍPIOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**

Os princípios constitucionais e legais que embasaram a elaboração dessas diretrizes são os seguintes:

a. Legalidade

b. Impessoalidade

c. Moralidade

d. Publicidade

e. Eficiência

f. Transparência

g. Isonomia

h. Probidade

i. Legitimidade

j. Economicidade

h. Supremacia do Interesse Público

**LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

1. Constituição Federal;
2. Código Tributário Nacional;
3. Lei Complementar Federal n° 101, de 04 de maio de 2000;
4. Lei Complementar Federal n° 131, de 27 de maio de 2009;
5. Lei de Acesso a Informação – Lei 12.527/11;
6. Manual de Demonstrativos Fiscais - Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 6ª ed.
7. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 6ª ed.

**CONCEITOS RELACIONADOS**

Os principais conceitos a serem adotados como referência para a aplicação dessas diretrizes são os seguintes:

**Receita:** Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade (Resolução CFC nº. 1.374/2011) denominada, pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e sob o enfoque patrimonial de variação patrimonial aumentativa.

**Receitas Públicas**: recursos financeiros que ingressam nos cofres do Estado ou municípios, os quais podem ser registrados como receitas orçamentárias, quando representam recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público, ou como ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias, de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário.

**Renúncia de Receita:** Corresponde ao montante de ingressos que o fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento tributário diferenciado. Compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

**Incentivo fiscal:** instrumento de política pública viabilizado mediante gastos tributários ou perda de arrecadação visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas.

**COBIT: g**uia de [boas práticas](https://pt.wikipedia.org/wiki/Boas_pr%C3%A1ticas) apresentado como [framework](https://pt.wikipedia.org/wiki/Framework), dirigido para a gestão de [tecnologia de informação](https://pt.wikipedia.org/wiki/Tecnologia_de_informa%C3%A7%C3%A3o) (TI).

**DIRETRIZES**

**DIRETRIZES SOBRE A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

1. Os Tribunais de Contas do Brasil, no cumprimento de suas competências constitucionais, comprometem-se a fiscalizar a receita e as renúncias de receita públicas concedidas pelos jurisdicionados, por meio de processos de auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, dentre outros instrumentos de fiscalização.
2. A fiscalização da receita será exercida de ofício pelo Tribunal de Contas, segundo os critérios de relevância, materialidade e risco, e será respaldada nas Normas de Auditoria Governamental – NAGs - e nos critérios estabelecidos para os indicadores do Domínio F: Normas e Metodologia de Auditoria do Marco de Medição de Desempenho dos TCs – MMD-TC, bem como mediante provocação de terceiros em processos de denúncias e representações.
3. A fiscalização, sempre que possível, deverá resultar em contribuições para o aperfeiçoamento da gestão pública, por meio de recomendações que otimizem a capacidade de gestão, o cumprimento de metas e/ou resultados das políticas públicas;
4. Além do disposto nos itens anteriores, os Tribunais de Contas, no que se refere à fiscalização das receitas e das renúncias de receita, se comprometem a:
5. estabelecer indicadores e metas de desempenho e incluir a atividade no plano anual de fiscalização;
6. regulamentar diretrizes e procedimentos de fiscalização, inclusive por meio da adoção de manuais;
7. apoiar o desenvolvimento de um padrão nacional de auditorias de receitas e renúncias de receitas, sob a coordenação das entidades representativas dos Tribunais de Contas e seus membros.
8. regulamentar o envio de documentos e informações pelos jurisdicionados, inclusive das protegidas por sigilo fiscal[[1]](#footnote-0), com prazos e regras definidos, de forma a possibilitar o exercício pleno e tempestivo da fiscalização;
9. implementar processo eletrônico para recebimento, processamento e análise de documentos e informações recebidas dos jurisdicionados;
10. assegurar capacitação permanente às suas equipes técnicas para a efetiva fiscalização dos jurisdicionados;
11. criar unidade organizacional especializada e/ou promover a formação de um corpo de especialistas.
12. estreitar o relacionamento com as unidades fazendárias e de controle interno dos jurisdicionados, visando à racionalização e à integração das atividades de controle;
13. atuar cooperativamente com outras instituições de controle, dentro de suas competências institucionais, promovendo o intercâmbio de boas práticas, informações e documentos e o apoio técnico, visando ao cumprimento dos regramentos constitucionais e legais relativos à matéria;
14. atuar junto ao controle interno dos jurisdicionados para assegurar a eficácia desta Resolução;
15. publicar os relatórios de auditoria e respectivas defesas, pelos meios apropriados, em até 10 dias após o recebimento da defesa (QATC-22, iii, a);
16. promover a difusão de informações em linguagem acessível para o público em geral pelos meios apropriados (sumários executivos, resumos, gráficos, apresentações em vídeo, comunicados de imprensa, por exemplo) (QATC-23, ii, d);
17. prover o Poder Legislativo de informações para subsidiar o exercício do controle externo da Administração Pública.
18. estimular a sociedade para que exerça o controle social da Administração Pública.
19. estimular o interesse do público e do meio acadêmico em relação às suas mais importantes conclusões sobre desempenho da Administração. (QATC-22, ii, e);
20. Realizar pelo menos uma auditoria da receita nas contas de governo de cada um dos entes jurisdicionados no quadriênio.

**DIRETRIZES SOBRE O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DOS JURISDICIONADOS**

1. A fiscalização da receita e da renúncia de receita públicas terá como escopo, prioritariamente e no que couber, pontos de controle selecionados entre os seguintes:

**Princípios**

* 1. Se os atos foram praticados com obediência aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, bem como aos demais aplicáveis à Administração Pública. (art. 37, caput, CF);

**Planejamento e orçamento**

* 1. Se há responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições, dentre outros aspectos, no que tange a renúncia de receita (§ 1º, art. 1º, LRF);
  2. Se são observados os requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal: instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (art. 11, LRF);
  3. Se o Anexo de Metas Fiscais da LDO estabelece metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (art. 4º, LRF) e se foi elaborado em consonância com o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN;
  4. Se o Anexo de Metas Fiscais contém demonstrativo com a quantificação da estimativa e compensação da renúncia de receita (inc. V, § 2º, art. 4º, LRF) e se foi elaborado em consonância com o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN;
  5. Se as previsões de receita observam as normas técnicas e legais, consideram os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e são acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (art. 12, LRF)*;*
  6. Se os órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizam demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita na proposta orçamentária, e as remetem ao órgão central de orçamento (art. 29, Lei 4.320/64);
  7. Se o Poder Executivo coloca à disposição dos demais Poderes e do Tribunal de Contas, Ministério Público e Defensoria Pública, no mínimo 30 dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da receita corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo (§ 3º, art. 12, LRF);
  8. Se o projeto de lei orçamentária é acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (inc. II, art. 5º, LRF; § 6º, art. 165, CF);
  9. Se, até trinta dias após a publicação da lei orçamentária anual, as receitas previstas são desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa (art. 13, LRF);

**Administração tributária**

* 1. Se a administração tributária, atividade essencial ao funcionamento do Estado, é exercida por servidores de carreira específica, tem recursos prioritários para a realização de suas atividades e atua de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais com outros entes, na forma da lei ou convênio (inc. XXII, art. 37, CF);
  2. Se são definidas estratégias e prioridades de fiscalização e para a execução, monitoramento, avaliação e controle das ações fiscais, contemplando todos os segmentos econômicos;
  3. Se o crédito tributário é regularmente constituído pelo lançamento, formalizado tempestivamente e com a observância dos requisitos legais (art. 53, Lei 4.320/64; art. 142, CTN);
  4. Se são adotadas providências efetivas para a arrecadação da receita pública, assegurando, no recolhimento, a observância ao princípio da unidade de tesouraria, exceto fundos especiais (art. 56 e 71, Lei 4.320/64);
  5. Se a Administração mantém os cadastros tributários atualizados e confiáveis;
  6. Se não há vinculação indevida de receita a despesas específicas de qualquer natureza;
  7. Se são adotadas as medidas cabíveis para identificar e mitigar as brechas normativas e outras situações que afetem o potencial de arrecadação e a receita arrecadada;
  8. Se há controles gerenciais acerca dos processos administrativos tributários em trâmite;
  9. Se existem normas e procedimentos de controle interno relativamente à receita e renúncia de receita;
  10. Se a unidade ou órgão central de controle interno prevê e realiza ações de fiscalização para avaliar os controles relacionados à receita e renúncia de receita;
  11. Se existem mecanismos eficazes de controle correcional das atividades de fiscalização tributária;
  12. Se são adotadas as providências para o combate à sonegação, no âmbito da fiscalização das receitas, se são desenvolvidas ações com o objetivo de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial e, ainda, se houve a adoção de medidas para o incremento das receitas tributárias e de contribuições (art. 58 da LC 101/2000);
  13. Se a atualização monetária, as multas e os juros de mora aplicáveis aos tributos e demais receitas próprias, pagas com atraso, são calculados e cobrados pela Tesouraria e, principalmente, pela rede bancária, em conformidade com os índices e/ou critérios estabelecidos na legislação;
  14. Se os contratos com estabelecimentos bancários para arrecadação da receita apresentam boa relação custo-benefício para a Administração;
  15. Se no caso de arrecadação direta, os procedimentos são suportados por documentos hábeis que garantam controle efetivo da receita arrecadada;
  16. Se os contribuintes inadimplentes são mantidos em cadastros que os impeçam de celebrar e manter contratos com a Administração Pública;
  17. Se a administração instituiu regularmente todos os tributos de sua competência, incluídos os impostos, taxas e contribuição de melhoria, regulamentando o processo administrativo tributário em todas as suas fases.

**Contabilidade**

* 1. Se o controle contábil e financeiro da receita é eficiente e eficaz, refletindo adequadamente as modificações ocorridas no patrimônio público, garantindo a guarda e segurança dos valores, bem como servindo como instrumento de tomada de decisão e transparência;
  2. Se, na escrituração da receita, são observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as orientações e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas respectivo;
  3. Se os registros contábeis da renúncia de receita decorrente da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as orientações e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas respectivo;
  4. Se a dívida ativa é regularmente contabilizada segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as orientações e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas respectivo;
  5. Se os créditos tributários a receber são adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados com base no princípio da competência;

**Cobrança, dívida ativa e execução fiscal**

* 1. Se a cobrança administrativa dos créditos tributários encontra-se implementada e adota procedimentos que maximizem a eficiência da recuperação dos créditos, tais como a notificação aos devedores, a atualização do cadastro, bem como a utilização do protesto extrajudicial e a inscrição no cadastro de inadimplentes;
  2. Se os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, são inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, cuja respectiva receita será escriturada a esse título (§ 1º, art. 39, Lei 4.320/64; arts. 1º e 2º, Lei 6.830/80);
  3. Se a Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato (§ 2º, art. 2º, Lei 6.830/80);
  4. Se são observados os requisitos formais estabelecidos para o termo e a certidão de inscrição da dívida ativa (§ 5º e 6º, art. 2º, Lei 6.830/80);
  5. Se a gestão da dívida ativa observa procedimentos e rotinas de controle que evitam a prescrição dos referidos créditos tributários e propiciam o seu devido recebimento;
  6. Se há controle das exclusões e extinções dos créditos tributários, inscritos ou não em dívida ativa, e se é assegurado tratamento isonômico entre contribuintes em condições equivalentes;
  7. Se a Administração avalia o custo benefício da abertura de programas de recuperação de créditos e se avalia os indicadores de resultado periodicamente;
  8. Se foram implantados controles para o acompanhamento das execuções fiscais da cobrança judicial da dívida ativa, inclusive daquela cuja inscrição decorre de débitos imputados pelos Tribunais de Contas;
  9. Se há inventário, registro e controle da decisões judiciais que afetam a obrigação tributária, de forma a identificar os efeitos administrativos da aplicação das decisões judiciais que tenham por objeto a receita pública;
  10. Se são observadas as regras relativas à prescrição do crédito tributário (CTN, Lei 6.830/80) e se são observados procedimentos de racionalização da cobrança judicial, de forma a aproveitar ao máximo o prazo quinquenal da prescrição para qualificação do devedor e acumulação de dívidas, visando a ampliar a eficiência da cobrança e reduzir o custo do processo judicial, sobretudo em relação aos tributos lançados em massa.

**Gestão da Informação**

* 1. Se a gestão da informação na Administração Fazendária atende aos critérios de efetividade, eficiência, confidencialidade, integridade, disponibilidade, conformidade e confiabilidade;
  2. Se há política de segurança da informação que assegure o gerenciamento e a mitigação dos riscos inerentes à administração tributária;
  3. Se os sistemas informatizados das áreas finalísticas contemplam os padrões mínimos exigidos pelos protocolos internacionais - Cobit 5;
  4. Se os sistemas fazendários, contábeis e financeiros são integrados e possuem o padrão mínimo de qualidade preconizado pela LRF, de forma a, no mínimo: (i) garantir a integridade e a confiabilidade dos registros e (ii) dispor de relatórios gerenciais que proporcionem efetivo auxílio à administração tributária e fazendária e necessária transparência para o controle interno, externo e social;

**Gestão da renúncia de receitas**

* 1. Se são observadas as formalidades legais ou regulamentares exigidas para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita;
  2. Se os benefícios tributários relativos a impostos, taxas e contribuições são concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a sua concessão (§ 6º, art. 150, CF);
  3. Se a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária dos quais decorram renúncia de receita (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado) cumpre os seguintes requisitos (art. 14, LRF):

1. estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes;
2. atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias;
3. atender a pelo menos uma das seguintes condições:

* demonstrar que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais; **ou**
* implementar medidas de compensação de renúncia de receita por meio de aumento de tributos.
  1. Se os incentivos fiscais concedidos com o objetivo de atrair investimentos e proporcionar o desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficiência e o alcance do retorno e resultados esperados;
  2. Se a Administração Tributária controla e mensura a fruição dos benefícios fiscais pelos contribuintes, de forma a subsidiar os demonstrativos publicados no Anexo de Metas Fiscais e na Lei Orçamentária Anual, bem como o acompanhamento e avaliação da política de incentivo pelos órgãos competentes;
  3. Se há normatização da política de incentivos e benefícios fiscais que discipline as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados, estabelecendo, no mínimo:

a. O órgão responsável pela quantificação e avaliação;

b. A periodicidade da avaliação;

c. As informações necessárias para a avaliação.

* 1. Se a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, mediante lei específica, é precedida de aprovação unânime dos Estados-membros representados no Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz (art. 2º, Lei 24/75; § 2º, XII, g, art. 155, CF);
  2. Se não há desvio de finalidade na utilização dos convênios do CONFAZ;
  3. Se não há direcionamento ou favorecimento ilegal de segmentos e/ou empresas na concessão de benefícios ou incentivos fiscais;
  4. Se não há concessão ilegal de isenção de tributos sob a forma de diferimento;

**Transparência**

* 1. Se é disponibilizado, a qualquer pessoa física ou jurídica, o acesso às informações referentes ao lançamento e ao recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (art. 48-A, LRF);
  2. Se há publicidade e transparência na concessão dos benefícios ou incentivos fiscais. (art. 37, CF, e LC 131/09);
  3. Se há publicidade e transparência das informações e dos métodos utilizados para avaliação dos resultados da política de incentivos e benefícios fiscais
  4. Se houve a consolidação e divulgação da legislação tributária local em meios eletrônicos, em linguagem compreensível e com ferramentas de busca acessíveis ao público em geral;
  5. Se são publicados o inteiro teor das decisões, as consultas tributárias, as súmulas vinculantes, os pareceres normativos e as resoluções interpretativas.

1. O Tribunal deverá acordar com a Fazenda a melhor forma de acesso às informações, de forma a preservar o sigilo fiscal e garantir o pleno exercício do controle externo. Vide o Acórdão TCU 1391/2016 - Plenário. Processo 017.090/2015-6. [↑](#footnote-ref-0)