



UNLaM

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA
ESCUELA DE POSGRADO**

DOCTORADO EN CIENCIAS ECONÓMICAS

**COMPORTAMIENTO FISCAL Y ESTRATEGIAS ESTADUALES
PARA COMBATIR LA EVASIÓN EN CEARÁ (BRASIL), UN
ANÁLISIS DEL PERÍODO DE 2003 A 2013**

Tesis presentada para obtener el título de Doctor en Ciencias Económicas

Mención en Finanzas Públicas

DIRECTOR: Prof. Dr. Guilherme Diniz Irffi

CO-DIRECTOR: Prof. Dr. Juan Cruz Esquivel

Autor: Adriano Fogaça D'Elboux

**BUENOS AIRES – ARGENTINA
Noviembre, 2017**

AGRADECIMIENTOS

A Dios Padre todo poderoso, por la fuerza espiritual durante toda la caminata en busca de mis objetivos.

A mi madre Eva Benedita Fogaça D'Elboux (*"in memorian"*), que siempre me apuntó y me proporcionó su mayor legado: la educación.

A mi esposa e hija, Ana Paula y Analú, por el cariño y comprensión, que me proporcionaron las condiciones para poder conciliar mis estudios a la convivencia familiar.

Al Profesor Dr. Guilherme Diniz Irffi, por la amable contribución como orientador de este trabajo. Por su profesionalismo y entusiasmo, mi más profunda admiración. Igualmente, al Profesor Dr. Juan Cruz Esquivel por la preciosa colaboración como Co-orientador.

A los profesores de la UNLAM, por compartir sus conocimientos y experiencias.

A mi compañero de clase de doctorado: José Lopes de Souza, nuestra amistad hizo más fácil superar nuestros retos.

A los colegas del Doctorado y funcionarios de la UNLAM, por la gratificante convivencia a lo largo del curso.

A los miembros del Tribunal de Tesis, por la honra.

A la Secretaría de la Hacienda por la oportunidad y por los datos disponibles para la elaboración de esta investigación.

En fin, a todos aquellos que directa o indirectamente contribuyeron para la elaboración y conclusión de este trabajo.

RESUMEN

El presente trabajo describe y analiza el comportamiento fiscal de los contribuyentes para verificar los niveles de evasión fiscal y las características de los contribuyentes con relación a los diversos sectores económicos en el Estado de Ceará. En particular, el tono de la discusión se concentra en la conducta del contribuyente frente a los instrumentos de punición y control fiscal por parte de la Administración Tributaria en la tarea de suavizar la evasión fiscal o evasión tributaria de los impuestos, específicamente del Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS), dado que se trata de una práctica ilegal a la luz de la teoría económica. Salvaguardando las debidas proporciones, se espera que el trabajo suministre elementos a la autoridad tributaria para incrementar mecanismos y sugerir que se adopten nuevas prácticas para el correcto pago del impuesto por parte del contribuyente. Esta investigación propone un abordaje descriptivo y analítico de la recaudación y de la evasión del ICMS durante el período de 2003 a 2013. En el primer enfoque se describen las características, propiedades o relaciones existentes en la comunidad, grupo o realidad investigada, o sea, los contribuyentes en sus diversos segmentos económicos. En el enfoque analítico se comprueba la efectividad de los mecanismos de control fiscal, utilizando modelos y procedimientos econométricos, así como se verifica si el retorno neto en la evasión es positivo, cuando el contribuyente es detectado y punido. Por los resultados, se puede inferir que a pesar de sancionada, cuando es identificada por la administración fiscal en cuanto la práctica de evasión fiscal, la sanción pecuniaria impuesta acaba costando menos que el pago de impuestos correctamente. Se observa que las tasas de interés de mercado y Selic fueron la mayor influencia en la probabilidad de opción por evasión fiscal tanto por primera vez como en su reincidencia. Asimismo, se verificó que la implantación del SPED afecta negativamente la probabilidad de evasión por el contribuyente.

Palabras-clave: Evasión Fiscal, Auditoría Fiscal, Recaudación, ICMS, SEFAZ-CE

ABSTRACT

This paper describes and analyzes the tax behavior of taxpayers to verify the levels of tax evasion and the characteristics of taxpayers in relation to the various economic sectors in the State of Ceará. In particular, the tone of the discussion focuses on the behavior of the taxpayer vis-à-vis the instruments of punishment and fiscal control by the Tax Administration in the task of smoothing tax evasion or tax evasion of taxes, specifically of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS). In particular, the tone of the discussion focuses on the behavior of the taxpayer against the instruments of punishment and fiscal control by the Tax Administration in the task of smoothing tax evasion or tax evasion of taxes, specifically the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS), given that it is an illegal practice in the light of economic theory. This research proposes a descriptive and analytical approach to the collection and evasion of the ICMS during the period from 2003 to 2013. In the first approach we follow the description of the characteristics, properties or relationships existing in the community, group or reality investigated, that is, the taxpayers in their various economic segments. In the analytical approach we will verify the effectiveness of the fiscal control mechanisms, using econometric models and procedures, as well as verifying if the net return in the tax evasion is positive, when the taxpayer is detected and punished. From the results it can be inferred that although sanctioned, when it is identified by the tax administration as regards the practice of tax evasion, the imposed pecuniary sanction ends up costing less than the payment of taxes correctly. It is also observed that the interest rate of market and Selic rate was the greatest influence on the probability of option for tax evasion for the first time and also in recidivism it was also verified that the implementation of SPED negatively affects the probability of evasion by the taxpayer.

Keywords: Tax Evasion, Tax Audit, Tax Collection, ICMS, SEFAZ-CE

ÍNDICE

Capítulo 1. INTRODUCCIÓN	15
Capítulo 2. La evasión fiscal	21
2.1. ¿Qué es un tributo?	26
2.1.1. Clasificación de los tributos	27
2.2. De la obligatoriedad a la evasión.....	29
2.3. Evasión legal e ilegal.....	34
2.4. Evasión omisiva y comisiva	35
2.5. La obligación principal o accesoria – casos de evasión y fraude	36
2.6. La evasión fiscal en el ICMS.....	40
Capítulo 3. La Economía del Delito: <i>Background</i> teórico	45
3.1. La Teoría Económica del Delito y el modelo de Gary Becker	50
3.2. El Modelo de Allingham y Sandmo (1972).....	61
Capítulo 4. La Evasión Fiscal y su Literatura Empírica.....	67
4.1. Evidencias Empíricas en la Literatura	72
Capítulo 5. El Perfil de la recaudación del ICMS	77
5.1. El Perfil de la recaudación del ICMS en Brasil.....	79
5.2. La Recaudación de ICMS en el Estado de Ceará	80
Capítulo 6. Evasión del ICMS en el Estado de Ceará	89
6.1. La Evasión apurada por la Administración Tributaria Cearense	92
6.2. Análisis de la evasión practicada por los contribuyentes fiscalizados por la Auditoría Fiscal.	103
6.3. Probabilidades de auditoría ejercidas por la Fiscalización Tributaria del ICMS en el Estado de Ceará.	113
Capítulo 7. Evasión Fiscal como Fuente de Financiamiento para la Empresa.....	119

7.1. Evasión Fiscal X Tasa de Intereses de Mercado.....	125
7.2. Retorno de la opción de evadir el ICMS y pagarlo en el plazo legal si es detectado y cobrado	126
Capítulo 8. Análisis Econométrico de los índices de evasión fiscal, Aspectos Metodológicos y Resultados.....	133
8.1. Fuente de datos	135
8.2. Selección de la muestra	136
8.3. Modelo con Datos en Panel	136
8.3.1. Análisis del porcentaje evadido	138
8.3.2. Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal ..	142
8.3.3. Análisis de las probabilidades de reincidencia de la evasión fiscal.....	150
Capítulo 9. Conclusión	155
Bibliografía.....	163
APÉNDICE A.....	175
APÉNDICE B.....	191

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Recaudación de ICMS por estado en el año 2013	79
Tabla 2: Recaudación de ICMS en el Estado de Ceará (2000 a 2013)	80
Tabla 3: Ranking de los 30 municipios con mayores valores de recaudación de 2013..	84
Tabla 4: ranking de los 30 municipios con mayores valores de recaudación de 2013 – Participación por segmento.	85
Tabla 5: Valor espontáneo recaudado X Impuesto evadido (Cobrado) – General.....	96
Tabla 6: Multas cobradas por el incumplimiento de obligaciones accesorias – General	97
Tabla 7: Evasión Fiscal detectada por las Células de Auditoría Fiscal	99
Tabla 8: Multas cobradas por el incumplimiento de obligaciones accesorias - Auditoría Fiscal.....	99
Tabla 9: Evasión Fiscal detectada por las Cexat´s.....	100
Tabla 10: Multas cobradas por el incumplimiento de obligaciones accesorias – Cexat´s	101
Tabla 11: Evasión Fiscal detectada por los Puestos Fiscales.....	102
Tabla 12: Multas cobradas por incumplimiento de obligaciones accesorias - Puestos fiscales	102
Tabla 13: Evasión Fiscal detectada por la Auditoría Fiscal.....	104
Tabla 14: Evasión Fiscal detectada por la Auditoría Fiscal - índices individuales.....	104
Tabla 15: Porcentaje de contribuyentes Sancionados X Fiscalizados por segmento económico.....	105
Tabla 16: Cantidad de Fiscalizaciones en un mismo contribuyente.....	106
Tabla 17: Contribuyentes Fiscalizados y sancionados por Segmento Económico.....	107
Tabla 18: Contribuyentes reincidentes en la práctica de evasión fiscal.	108
Tabla 19: Contribuyentes reincidentes en la práctica de evasión fiscal en actividad en el período.	108
Tabla 20: Contribuyentes activos X fiscalizados X agentes fiscales en la ejecución de las auditorías	114
Tabla 21: Resultados de las simulaciones.....	131
Tabla 22: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - MQOA - Análisis del	

porcentaje evadido - MODELO 1	138
Tabla 23: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - MQOA - Análisis del porcentaje evadido - MODELO 2	141
Tabla 24: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - MQOA - Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal - MODELO 3.....	143
Tabla 25: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - LOGIT - Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal – MODELO 4	145
Tabla 26: Efecto marginal de las variables explicativas en el punto medio de la muestra del modelo estimado (MODELO 4)	146
Tabla 27: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - PROBIT - Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal – MODELO 5	148
Tabla 28: Efecto marginal de las variables explicativas en el punto medio de la muestra del modelo estimado (MODELO 5)	149
Tabla 29: Comparación de los efectos marginales calculados para las probabilidades de evasión fiscal a partir de los modelos LOGIT y PROBIT.	149
Tabla 30: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - LOGIT - Análisis de las probabilidades de reincidencia de la evasión fiscal – MODELO 6.....	151
Tabla 31: Efecto marginal de las variables explicativas en el punto medio de la muestra del modelo estimado (MODELO 6)	151

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Participación en la recaudación de ICMS por segmento.....	81
Gráfico 2: Porcentaje de contribuyentes sancionados en relación a los fiscalizados por segmento económico.	105
Gráfico 3: Reincidencia en el período por segmento económico.....	109
Gráfico 4: Porcentaje de contribuyentes X número de sanciones por segmento económico.....	110
Gráfico 5: Porcentaje evadido individual en relación a la recaudación verdadera - General.....	111
Gráfico 6: Porcentaje evadido individual en relación a la recaudación verdadera - Régimen Normal	111
Gráfico 7: Porcentaje evadido individual en relación a la recaudación verdadera - Simple Nacional (ME, EPP) y MEI	112
Gráfico 8: Probabilidad de ser fiscalizado ICMS en Ceará.....	115
Gráfico 9: Probabilidad de ser fiscalizado X índice de sancionados / fiscalizados.....	116
Gráfico 10: Probabilidad de ser fiscalizado X % Evadido	117
Gráfico 11: Tasa de Interés de Mercado X % de Sancionados.....	125
Gráfico 12: Tasa de Interés de Mercado X % Evadido	126
Gráfico 13: Coeficientes estimados de los <i>dummies</i> relativos a los años X Diferencial entre tasa de interés y SELIC	140

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Distribución espacial de los contribuyentes de ICMS en Ceará. 83

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1: Resumen de varios abordajes teóricos sobre las causas de la criminalidad. .	49
Cuadro 2: Revisión de la Literatura Empírica	72
Cuadro 3: Códigos de Recaudación considerados en la contabilidad de la recaudación espontánea:	93
Cuadro 4: Códigos de Recaudación no considerados en la contabilidad de la recaudación espontánea:	94
Cuadro 5: Escenarios para las simulaciones del pago del acta de infracción.....	130

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

ADCT	Acto de las Disposiciones Constitucionales Transitorias
Andima	Asociación Nacional de las Instituciones del Mercado Abierto
ANEEL	Agencia Nacional de Energía Eléctrica
Art.	Artículo
BACEN	Banco Central de Brasil
CAF	Control de las Acciones Fiscales
CELAB	Célula de Laboratorio Fiscal
CEMAS	Célula de los Macro Segmentos
Cexat	Célula de Ejecución de la Administración Tributaria
CF	Constitución Federal
CGF	Registro General de la Hacienda
CONFAZ	Consejo Nacional de Política Hacendaria
Copom	Comité de Política Monetaria del Banco Central
CPI	Comisión Parlamentaria de Investigación
CTe	Conocimiento de Transporte Electrónico
CTN	Código Tributario Nacional
DIEF	Declaración de Informaciones Económicas Fiscales
DOE	Diario Oficial del Estado
ECD	Escritura Contable Digital
EE.UU.	Estados Unidos
EFD	Escritura Fiscal Digital
EPP	Empresa de Pequeño Porte
FECOP	Fondo de Desarrollo Industrial
FDI	Fondo Estadual de Combate a la Pobreza
GIM	Guías de Información Mensual
HME	Hipótesis de los Mercados Eficientes
IBGE	Instituto Brasileño de Geografía y Estadística
IBPT	Instituto Brasileño de Planeamiento y Tributación

ICM	Impuesto sobre Circulación de Mercancías
ICMS	Impuesto de la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios de Transporte Interestatal, Intermunicipal y de Comunicaciones
IDHM	Índice de Desarrollo Humano Municipal
INTERLACE	Base de datos disponible por SEFAZ-CE con datos relativos a la recaudación del ICMS, datos de registro de los contribuyentes así como el control relativo a las acciones fiscales y actas de infracción.
IOF	Impuesto sobre operaciones financieras
IPVA	Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores
IRS	Internal Revenue Service
LC	Ley Complementaria
LOGIT	Modelo de función de distribución acumulada logística
MAF	Mandado de Acción Fiscal
ME	Microempresa
MEI	Micro Emprendedor Individual
MF	Monitoreo Fiscal
MQOA	Mínimos Cuadrados Ordinarios Agrupados
MTP	Moderna Teoría del Portafolio
NCM	Nomenclatura Común del MERCOSUR
NFe	Nota Fiscal Electrónica
PA	Procedimiento Administrativo
PIB	Producto Interno Bruto
PROBIT	Modelo de función de distribución acumulada normal
RICMS	Reglamento del Impuesto de la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios de Transporte Interestadual, Intermunicipal y de Comunicaciones
SEFAZ-CE	Secretaría de la Hacienda del Estado de Ceará
Selic	Sistema Especial de Liquidación y Custodia
SISIF	Sistema Integrado de Simplificación de las Informaciones Fiscales
SPED	Sistema Público de Escritura Digital

SRF	Secretaría de la Receta Federal
SUFRAMA	Superintendencia de la Zona Franca de Manaus
TAC	Tasa de Apertura de Crédito
TCMP	Taxpayer Compliance Measurement Program
T.I.	Tecnología de la Información
UE	Unión Europea

Capítulo 1. INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS)¹ es la principal fuente de recaudación de los Estados², correspondiendo al 95% de sus ingresos. Este sobreviene sobre el valor adicionado por las empresas industriales y comerciales en cada etapa de la producción y su recaudación es de cerca R\$ 300 billones por año, lo que equivale aproximadamente al 7% del Producto Interno Bruto (PIB) brasileño. Y, según los datos del Instituto Brasileño de Planeamiento y Tributación (IBPT, 2009), representa el 20% de la recaudación de los impuestos totales en Brasil.

Por ser un impuesto de suma importancia para los Estados, su evasión fiscal causa pérdidas significativas en la recaudación estadual³, desequilibrando las cuentas públicas, sobre todo por parte de los pequeños contribuyentes, pues agrava la situación de los Estados, principalmente aquellos con baja capacidad de recaudación, en función de la cantidad de contribuyentes.

Para Siqueira y Ramos (2006) la evasión fiscal “es un problema tan antiguo como los impuestos en sí. Su ocurrencia trae fuertes implicaciones en el funcionamiento del sistema tributario y de la economía”⁴. Se resalta que el delito de evasión fiscal puede ser entendido como “una lesión de un individuo al orden, al Estado y a la ley”⁵. (FOUCAULT, 1996, pág.66. Traducción nuestra).

Los impactos de la evasión fiscal en la economía pública comenzaron a ser estudiados académicamente a partir de la década de 1950, cuando la expansión industrial muchas veces era alcanzada frente a prácticas ilícitas en detrimento del orden económico, del sistema financiero, del medio ambiente y de los consumidores. La evasión fiscal causa inúmeros problemas a la democracia, pues ella rompe con los

¹ Una explicación sobre el ICMS, su mecanismo de débito y crédito y sus alícuotas se encuentran disponibles en el Apéndice A

² Los estados son unidades federativas de Brasil, son entidades subnacionales con cierto grado de autonomía (autogobierno, auto-legislación y auto-recaudación) y dotadas de gobierno y constitución propias, que unidas forman la República Federativa del Brasil. Actualmente Brasil se compone de 27 unidades federativas, entre las cuales 26 son estados y un distrito federal. Son equivalentes a las provincias en la República Argentina que está compuesta de veintitrés y la ciudad autónoma de Buenos Aires.

³ ADJETIVO, América Latina Relativo a los estados que integran una federación o confederación.

Español Oxford Living Dictionaries, disponible en <https://es.oxforddictionaries.com/definicion/estadual>

⁴ Texto original: “é um problema tão antigo quanto os impostos em si. Sua ocorrência traz fortes implicações para o funcionamento do sistema tributário e da economia”.

⁵ Texto original: “[...] uma lesão de um indivíduo à ordem, ao Estado, à lei [...]”

presupuestos fundamentales del régimen democrático, como la igualdad política y la participación, exactamente por restringirlas y hacerlas excluyentes (WARREN, 2004).

Algunos estados han adoptado⁶ acciones de movilización de la población como, por ejemplo, los programas Su Nota Vale Dinero⁷ y Nota Fiscal Paulista⁸ que, por medio de mecanismos de incentivos, denominados como fiscalización directa⁹, pretenden impedir que los delitos contra el orden tributario sean recurrentes.

En el caso del Gobierno del Estado de Ceará, además de “Su Nota Vale Dinero”¹⁰ la Secretaría aún dispone del “Programa de Educación Fiscal de Ceará” que tiene como objetivo promover el ejercicio de la ciudadanía a través de la concienciación de los individuos sobre el retorno social del tributo, armonizar la relación estado-ciudadano y diseminar los conocimientos acerca de las actividades administrativa y financiera del estado, fomentando el control social.

Sin embargo, se observa un elevado porcentaje de delitos contra el orden tributario para determinados principios como la legalidad. Así, para que el pago de los tributos sea cumplido es de fundamental importancia orientar determinadas acciones por parte de la administración pública con el intento de reducir la evasión fiscal.

En este sentido, describir el comportamiento del contribuyente en cuanto a la decisión de pagar correctamente el tributo debido entre sus varios segmentos y características es fundamental para orientar las acciones públicas, con la intención de reducir el nivel de evasión fiscal y, consecuentemente, aumentar el nivel de recaudación. Así como también es fundamental analizar si la Evasión Fiscal es una práctica generalizada o si sucede en algunas empresas, y cuál es el nivel de evasión fiscal del ICMS en Ceará.

Además, medir si existen mecanismos en el combate a la evasión fiscal es una condición necesaria y/o suficiente para nortear las acciones públicas; como, por

⁶ Alagoas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Roraima, Rio Grande do Sul, Sergipe, São Paulo.

⁷ Ley N° 13.568, del 30 de Diciembre de 2004, instituyó el Programa de incentivo al consumidor y exigencia del documento fiscal.

⁸ Ley n° 12.685, del 28 de Agosto de 2007, instituyó el Programa de Estímulo a la Ciudadanía Fiscal del Estado de São Paulo dentro de la Nota Fiscal Paulista.

⁹ La participación del contribuyente es el elemento clave que estaba faltando.

¹⁰ Para mayores detalles consultar el sitio web del programa gubernamental en http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/programas_campanhas/gerados/pef_apresentacao.asp

ejemplo, sector clave para la fiscalización, reincidencia de evasión. En este sentido, se puede decir que esos son los puntos que nortean esa pesquisa. Resaltando que la literatura no aborda esa cuestión, tampoco califica el caso del ICMS.

En síntesis, se puede decir que esta tesis pretende abordar la Evasión Fiscal del ICMS en Ceará, de tal manera que podamos cuantificar la evasión fiscal de este tributo, si es una práctica generalizada o que sucede en alguna empresa específica. Además, se abordará la cuestión de la reincidencia entre las empresas fiscalizadas y sancionadas¹¹, así como se trazará el perfil del contribuyente que más practica evasión fiscal.

Medir la evasión fiscal es condición necesaria para nortear las políticas públicas, con la intención de reducir el nivel de evasión fiscal y, por consiguiente, aumentar la recaudación. Cuando las políticas fiscales implementadas no logran éxito o no alcanzan los niveles esperados (proyectados) de recaudación, siempre existe la gran preocupación de descubrir lo que falló en esos objetivos.

Para llegar a esos resultados, se utiliza la base teórica de los modelos microeconómicos de la evasión fiscal, desarrollado por Allingham y Sandmo (1972) a partir del modelo de Becker (1968) para la economía del delito, con base en la teoría de la selección racional al estudio de la evasión fiscal.

Teniendo como base ese modelo, una hipótesis a ser investigada consiste en que, aunque penalizada, cuando es identificada por la administración tributaria por su práctica delictiva de evasión, la pena pecuniaria impuesta acaba costando menos que el pago de impuestos. Esto afecta el comportamiento de evasión, ya que incentiva la reincidencia de esta conducta evasiva.

Otra hipótesis es que la creación de mecanismos para combatir la evasión fiscal como condición necesaria para reducir el nivel de evasión fiscal y, por consiguiente, aumentar la recaudación, son en su mayoría ineficaces.

Para alcanzar esos objetivos y probar esas hipótesis, son utilizadas informaciones de los contribuyentes inscritos en la Secretaría de la Hacienda del Estado de Ceará, de ahora en adelante llamada de SEFAZ-CE y, por medio del análisis de las

¹¹ La Sanción Tributaria es la pena que lleva aparejada la existencia de una infracción. Es la reacción del ordenamiento jurídico ante un ilícito tributario, con una finalidad punitiva y ejemplarizante, es decir, considerando la sanción como una pena o castigo al infractor. Es una pena para un delito o falta. Fuente: <http://sistemasderecaudacion.blogspot.com.br/2009/11/sanciones-tributarias.html>

sanciones aplicadas a lo largo de los años de 2003 a 2013, se pretende aún calificar la cantidad de recursos evadidos.

A partir de esto, se pretende elaborar un histórico con el sistema tributario nacional y tipificar el ICMS; además, estimar los niveles de evasión fiscal en el ICMS en el estado de Ceará e identificar el peso de este maleficio en las finanzas públicas del Estado; analizar la reincidencia de los contribuyentes que optan por la práctica delictiva de la evasión; estimar si la probabilidad de auditoría ejercida por la administración tributaria en el período que será estudiado es suficientemente satisfactorio; estimar si el retorno líquido en la evasión es positivo, incluso cuando el contribuyente es detectado y punido, lo que puede presentar ventajas sobre las formas tradicionales de préstamos en el mercado formal pudiendo ser este una fuente mitigadora de los efectos de la actuación fiscal minimizando mucho sus impactos. Y, por último, analizar la efectividad en el combate a la evasión del ICMS en Ceará en el período estudiado.

Capítulo 2. La evasión fiscal

La evasión fiscal

Se reconoce que lo que muchas veces los expertos del área de las ciencias sociales aplicadas cuantifican, como siendo para todos los efectos un mismo concepto, puede ser formulado de diferentes maneras, como ocurre por ejemplo con la evasión fiscal, un problema visto por muchos como culturalmente insanable. El hecho es que la práctica de dicha evasión compromete la nombrada cadena de producción y crea, por eso mismo, un gran diferencial competitivo para las empresas que actúan en la ilegalidad y no cumplen con sus obligaciones fiscales. Es necesario decir que, además del fisco, pierde la sociedad como un todo. Mayormente se afecta la economía, porque en el enfrentamiento con la competencia ilegal, la competitividad es una de las primeras víctimas.

Se sabe, por diversos medios y fuentes, que los municipios y estados establecen una lucha muchas veces no gloriosa contra la reducción fraudulenta de sus ingresos. Extrañamente, a medida que avanzan los conocimientos tecnológicos, la fiscalización tiene que utilizar mecanismos más eficientes para enfrentar, en igualdad de condiciones, el enorme avance de la evasión y del fraude fiscal. Por cierto, los que evaden impuestos y cometen fraude están cada vez más audaces, modernizados, eficientes, productivos y mejor preparados para eludir al fisco que el propio aparato estadual muchas veces pasivo, vacilante y nunca ofensivo. Esto ocurre porque Brasil aún se encuentra en un profundo atraso (según algunos expertos) cuando se habla de control y fiscalización de tributos y contribuciones.

Por más que los órganos responsables y sus funcionarios intenten revertir tal situación, los resultados son aún muy tímidos e ineficientes delante del gran volumen de evasión fiscal practicada en todos los sectores de la economía. En el área del ingreso de pensiones, por ejemplo, la evasión se sitúa alrededor del 30 al 40% de su potencial. El Estado es responsable por la situación, a la medida en que no se prepara ni moderniza buena parte de su cuerpo técnico con la misma eficiencia que los evasores de impuesto. Pero vale señalar que el problema no es nuevo y se remonta a la propia formación del estado brasileño. Desde los tiempos de Brasil, cuando era Colonia, ya existía el desvío de mercaderías.

Como registra Gomes (2006):

A partir del siglo XVII con el destaque del azúcar en el escenario productivo nacional, aumentó el apetito explorador y tributario portugués, siendo las mercancías que dejaban al país altamente sobrecargadas por impuestos directos e indirectos. Además, había preocupación con la organización administrativa de la Colonia, pues la gran inquietud de la Corona era que los gastos con la colonización fueran pagados, en parte, con la recaudación de tributos en vigor en la época, los cuales eran:

- Donativo y la tercera parte de los oficios
- Contratos de entrada
- Contratos de diezmo
- El diezmo de las cosechas y del comercio con el exterior
- Foros, rentas y derechos de los ayuntamientos-mores.
- Monopolio del “pau-brasil”
- Veintena del pescado (de veinte pescados, uno)
- Derecho de franqueo en los ríos
- Quinta parte sobre todas las piedras preciosas, oro, plata, cobre, plomo, estaño, coral, perla, etc (al donante era reservada la deducción del diezmo). (Traducción nuestra)¹²

También según Gomes (2006), sólo con la independencia de Brasil surge el sistema tributario más definido y ordenado:

Solamente tras la independencia de Brasil fueron trazados los fundamentos de un Derecho Tributario. Con la Constitución de 1824, otorgada por D. Pedro I, nace la Hacienda Nacional, la cual se encargaba de controlar el ingreso y el gasto del tesoro nacional, regulando su administración, recaudación y contabilidad, en recíproca correspondencia con las tesorerías. En este período, los tributos eran regulados por leyes presupuestarias, elaboradas por la Cámara de los Diputados, en que los tributos sobre el consumo los que soportaban la mayor carga fiscal, sean tributos internos o aduaneros, al lado de sencillos intentos de tributación de la riqueza o de sus manifestaciones exteriores.[...]

De acuerdo con el art. 179 de la Carta Magna, subraya “nadie será exento de contribuir para los gastos del Estado en proporción de sus haberes”, constituyendo este dispositivo indudablemente un marco histórico representado por el primer principio constitucional tributario brasileño, retratando visiblemente los principios vigentes aún hoy de la “justicia tributaria” y de la “progresividad tributaria”. (Traducción nuestra)¹³

¹² Texto original: “A partir do século XVII, com o destaque do açúcar no cenário produtivo nacional, o apetite explorador e tributário português aumenta, sendo as mercadorias que deixavam o país altamente onerado por impostos diretos e indiretos. Além disso, havia uma preocupação com a organização administrativa da colônia, pois a grande preocupação da Coroa era que as despesas com a colonização fossem pagas, em parte, com a arrecadação de tributos em vigor na época, os quais eram:

- monopólio do pau-brasil,
- vintena do pescado (de vinte peixes, um)
- direito de postagem nos rios
- quinto sobre todas as pedras preciosas, ouro, prata, cobre, chumbo, estanho, alôjjar, coral, pérola, etc (ao donatário era reservada a dedução do dízimo)
- donativo e a terça parte dos ofícios
- contratos de entrada;
- contratos de dízimos,
- A dízima das colheitas e do comércio com o exterior
- Foros, rendas e direitos das alcaidarias-mores.”

¹³ Texto Original: “Somente após a independência do Brasil é que foram traçados os fundamentos de um Direito Tributário. Com a Constituição de 1824, outorgada por D. Pedro I, nasce a Fazenda Nacional, a

En el gobierno constitucional de la nombrada Era Vargas, existían dos Constituciones: la primera se remonta a los años de 1934, y la segunda, a los años de 1937. La primera determinó como legítima la competencia de los municipios en la institución de sus propios tributos. La segunda fue más allá y organizó el sistema tributario teniendo como base tres fundamentos: adopción de un sistema tributario autónomo para cada unidad de la federación (Unión, estados y municipios), clasificación jurídica para los tributos y existencia de competencia privada para cada ente federativo. Seguidas, obviamente, de otras instancias y aparatos jurídicos: la enmienda n° 18 de 1965 estableció la clasificación de los tributos, discriminó las competencias, creó un sistema tributario nacional, instituyó la corrección monetaria de débitos tributarios. Y al final, definió el delito de evasión fiscal¹⁴. Según Silva (2008):

La Unión continuó teniendo competencia para crear préstamos y contribuciones sociales, pero pasó a tener la obligatoriedad de hacerlo mediante una ley complementaria, en el caso del préstamo obligatorio y de respetar los delineamientos de las contribuciones que pasaron a ser establecidos con mayor claridad. También más claras y más extensas fueron las limitaciones constitucionales al poder de tributar del Estado. (SILVA, 2008, pág. 18, traducción nuestra)¹⁵

Véase, inicialmente, qué se entiende por tributo para enseguida investigar qué se entiende por sus evasiones.

qual era encarregada de controlar a receita e despesa do Tesouro Nacional, regulando sua administração, arrecadação e contabilidade, em recíproca correspondência com as tesourarias. Neste período os tributos eram regulados por leis orçamentárias, elaboradas pela Câmara dos Deputados, sendo os tributos sobre o consumo os que suportavam a maior carga fiscal, sejam de tributos internos ou aduaneiros, ao lado de singelas tentativas de tributação da riqueza ou de suas manifestações exteriores.[...] De acordo com o art. 179 da Magna Carta supra, “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”, constituindo este dispositivo, indubitavelmente um marco histórico representado pelo primeiro princípio constitucional tributário brasileiro, retratando visivelmente os princípios ainda hoje vigentes da “justiça tributária” e da “progressividade tributária”.”

¹⁴ Para una amplia exposición de las leyes y enmiendas, ver texto versión online de Nascimento y Oliveira (2012). Disponible en <https://jus.com.br/artigos/21420/a-tributacao-e-a-concorrenca-desleal/2>.

¹⁵ Texto original: “A União continuou a ter competência para instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais, mas passou a ter a obrigatoriedade de fazê-lo mediante lei complementar, no caso do empréstimo compulsório, e de respeitar os delineamentos das contribuições que passaram a ser estabelecidos com maior clareza. Também mais claras e mais extensas foram as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. (SILVA, 2008, p. 18)”

2.1. ¿Qué es un tributo?

Conforme asevera Alexandre (2008) de que en pese a las innumerables críticas de la doctrina, la definición de tributo tiene definición legal, definida por el Código Tributario Nacional en su artículo 3°:

Art. 3° - Tributo es toda prestación monetaria obligatoria, en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar, que no constituye sanción de acto ilícito, instituido en ley y cobrado mediante actividad administrativa plenamente vinculada.(Traducción nuestra)¹⁶

Así, resumiendo, podemos explicar algunas de las principales características de los tributos:

1) prestación monetaria - es un acto representado por dinero y no puede ser constituido de naturaleza personal, como la prestación de servicios;

2) Obligatoria: tiene carácter obligatorio, no pudiendo ser voluntario, ni de la voluntad de las partes involucradas; es oportuno observar que, por ser el tributo una obligación, la prestación obligatoria también estaría revestida de naturaleza tributaria, por estar encuadrada en la definición de anterior.

2) en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar – necesariamente es expresado en moneda corriente o cualquier unidad de referencia establecida por el gobierno; es cierto que esta expresión de la definición de tributo no sería necesaria por ser una repetición en cuanto al término prestación monetaria.

3) que no constituye sanción de acto ilícito – no puede ser hipótesis de incidencia del tributo hecho prohibido en ley. Se observa que el cobro de multa e intereses no está insertado en la definición de tributo por tratarse de penalidad, o sea, sanción de acto ilícito.

4) instituida en ley – está expresamente determinado en la legislación específica, conforme preceptúa el art. 150, I de la Constitución Federal, cuando se trata del principio de la legalidad y de la tipicidad de tributación.

¹⁶ Texto original: “Art. 3° - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

5) cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada. Esta vinculación se refiere al cumplimiento de los principios constitucionales y de las legislaciones impuestas para la institución y la recaudación de tributos. En la recaudación de tributos no hay espacio para medidas discrecionales, debiendo esta ser exigida en los términos exactos de la ley.

2.1.1. Clasificación de los tributos

Según Alexandre (2006), la controversia sobre la clasificación de los tributos en especies hizo con que surgieran diversas corrientes sobre el tema, de toda suerte aquí se presentará la clasificación según la teoría del Supremo Tribunal Federal, la teoría de la “pentapartición”, es decir, la división de los tributos en cinco especies: Impuestos, Tasas, Contribuciones de Mejoría, Préstamos Obligatorios y Contribuciones especiales.

- **IMPUESTO**

De acuerdo con el Art. 16 del CTN, impuesto “es el tributo cuya obligación tiene por hecho generador, una situación independiente de cualquier actividad estadual específica, relativa al contribuyente” (traducción nuestra)¹⁷. Esto significa que el hecho generador del impuesto no está vinculado a una actividad estadual específica relativa a quien paga el impuesto, o sea, que la administración pública no está obligada a prestar un servicio individual al contribuyente, por cuenta del pago de aquel impuesto.

Como ejemplo de la definición de impuesto, podemos citar el IPVA que es un impuesto de competencia de los Estados, cobrado por la propiedad de vehículos automotores. Quien es propietario de este vehículo debe pagar este impuesto anualmente. De forma práctica, cuando se paga el IPVA, la administración pública estadual no se compromete por eso a construir o reformar carreteras estaduais específicamente que sean útiles. Una cosa no está vinculada necesariamente a otra. Sobre los impuestos, es importante observar el art. 145, § 1º el cual determina:

Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán

¹⁷ Texto original: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estadual específica, relativa ao contribuinte”

graduados según la capacidad económica del contribuyente facultado a la administración tributaria, especialmente para conferir efectividad a esos objetivos, identificar, respetados los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente. (Traducción nuestra)¹⁸

- **TASAS**

El art. 77 del Código Tributario Nacional define la tasa como el tributo que tiene como hecho generador el ejercicio regular del poder de policía, o la utilización, efectiva o potencial, de servicio público específico y divisible, prestado al contribuyente. Este tributo surge, por lo tanto, diferente al impuesto, de la actuación estadual directamente dirigida al contribuyente, sea por el ejercicio del poder de policía, o por la prestación de un servicio público divisible y dirigido al contribuyente. La tasa es un tributo vinculado por excelencia, es decir, solo es debido por parte del ente estadual que lo haya instituido.

- **CONTRIBUCIÓN DE MEJORÍA**

La Constitución de 1988, en su Art. 145, III, permite a la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios instituir "contribución de mejoría, derivada de obra públicas" pura y simple, pasando el costo a ser la base de cálculo, o por lo menos su límite, de la cual la cuota de cada uno, correspondería a la valorización individual obtenida por cada inmueble beneficiado. Es importante observar que no es cualquier obra pública que conlleva el cobro de la contribución de mejoría, pero solamente la obra pública que provoque una valorización inmobiliaria.

- **PRÉSTAMO OBLIGATORIO**

En los términos del Artículo 148 de la Constitución Federal, la Unión, mediante la ley complementaria, podrá instituir préstamos obligatorios para atender los gastos extraordinarios, como consecuencia de calamidad pública, de guerra externa o su eminencia, y en el caso de inversiones públicas de carácter urgente y de relevante

¹⁸ Texto original: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

interés nacional, observado el dispositivo del Art. 150, III b.

- **CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

En los términos del Art. 149 de la Constitución Federal competen, exclusivamente a la Unión, instituir contribuciones sociales de intervención del dominio económico y de interés de las categorías profesionales o económicas, como instrumento de su actuación en las respectivas áreas, observado lo dispuesto en los Arts. 146, III, y 150, I y III, y sin perjuicio de lo previsto en el Art. 195, § 6º, relativo a las contribuciones a que alude el dispositivo (contribuciones de seguridad social, que podrán también, ser instituidas por los estados, Distrito Federal y municipios, y cobro de sus servidores, para el costeo, en beneficio de estos, de sistemas de prevención y asistencia social, no aplicándoles el principio de la anterioridad, y que podrán ser cobradas pasados los 90 días de la fecha de publicación de la ley que los instituyó o modificó).

2.2. De la obligatoriedad a la evasión

La obligación de pagar los tributos surge de la necesidad de financiación del Estado porque sin recursos el Estado, que no produce riqueza, no puede ejercer sus atribuciones, o sea, promover su propia existencia. En ese contexto, se establece una relación clara entre gobernante y gobernados.

Gomes (2006) describe el surgimiento de la obligación y sus justificaciones:

El surgimiento y la evolución del Estado hacen generar una necesidad real en crear ciertas obligaciones buscando la protección del derecho mayor, el bien común. Estas obligaciones inicialmente se hacían en forma de colaboración voluntaria, por el carácter de solidaridad grupal, que convertía esta realidad en algo que voluntariamente era aceptado. Así surge el tributo.

Con el hábito de los gobiernos de solicitar ayuda financiera del pueblo, la idea de la tributación pasa a ser considerada una especie de favor prestado a la cosa pública sobre la forma de asistencia material, llevando entonces, la idea de que la tributación sea considerada una especie de sacrificio, y no un favor prestado al gobierno, y mucho menos un donativo.

Surge la idea de la obligación, y consecuentemente, la obligatoriedad. Sin embargo, aunque obligatorio, el tributo no tenía un rechazo total. Una vez que, si para la defensa de la tribu o del imperio, todos sus elementos dejasen de trabajar un día, con el objetivo de construir una muralla capaz de soportar los ataques de los enemigos, el tributo impuesto a la comunidad y representado por el día de trabajo sería voluntariamente aceptado, por la percepción clara de su destino. (Traducción nuestra)

No hay como separar la tributación de la noción de equidad social, una vez que la tributación trae en sí misma la finalidad distributiva por definición, en el origen, quién debe sostener la financiación del Estado y cuánto debe colaborar. Una pregunta es necesaria: *¿Por qué hay tantos casos de evasión en Brasil?*

Según el sitio Valor Económico (2013):

En el mundo, Brasil sólo pierde para Rusia en evasión fiscal, dice el estudio.

Cuando el asunto es evasión de tributos, Brasil es "medalla de plata" en el ranking mundial, sólo pierde para Rusia. En tercer lugar, está Italia, según una encuesta del grupo internacional Tax Justice Network, sobre la base de datos de 2011 del Banco Mundial.

La cuenta es sencilla: a partir del PIB y de las alícuotas impositivas establecidas, se estima cuánto debería ser recaudado. A partir de eso, es posible saber el tamaño de la evasión fiscal en cada país. En Brasil, el valor encontrado corresponde al 13,4% del Producto Interno Bruto (PIB).

Es un hecho que en países en desarrollo hay mucha actividad informal. Pero ¿cómo explicar que Brasil tenga un desempeño tanto peor como México y Argentina (evasión del 2,4% y del 6,5% del PIB, respectivamente)? (Traducción nuestra)

En Brasil las conductas que llevan a la evasión de tributos no fueron encuadradas como crímenes comunes, requiriendo la edición de leyes especiales, hecho este ocurrido a partir de mediados de la década del sesenta. Por no regular suficientemente toda la materia, las leyes específicas deberían ser aplicadas de forma integrada al Código Penal, sin desprenderse también de las disposiciones que contiene el Código Tributario Nacional.

En los delitos de orden tributario, las normas que son efectivamente perjudicadas son las tributarias. El comportamiento descrito en la ley penal de infracción al orden tributario, cuando concretizado, infringirá la ley penal, pero la ilicitud de la acción solo se comprende por medio de la interpretación e integración de las leyes tributarias, ley esta que define los deberes y derechos tributarios. Así, la ley penal que describe delitos de fondo tributario, como la evasión fiscal, no puede ser aplicada sin el apoyo del Derecho Tributario, pues los delitos de orden fiscal dependen de la violación dolosa y

fraudulenta de los deberes materiales y formales descritos en las leyes tributarias.

Al Estado, además de tributar y administrar los ingresos en beneficio de la colectividad, le compete también la aplicación de medidas administrativa-tributarias, como el modo de penalizar al contribuyente infractor con la aplicación de multas y aumento sobre el valor del tributo desviado o no pagado por la maniobra ilícita. Es importante que tales medidas administrativa-tributarias no estén en el estrado de la Constitución, teniendo en cuenta que en esta misma Carta Mayor se encuentran mecanismos legales que protegen al contribuyente de la menor ilegalidad o inconstitucionalidad de cualquier norma tributaria.

Sin embargo, las medidas administrativas-tributarias, son insuficientes por no causar el temor que toda sanción debe traer consigo para inhibir la práctica de un acto ilícito; se debe ratificar las crecientes maniobras efectuadas por las diversas categorías de contribuyentes, que vienen causando un perjuicio excesivo al fisco, en un comportamiento engañoso a la sociedad, y por tal, aumentando los encargos fiscales de otros, al disminuir ilegítimamente los propios.

Para inhibir tal comportamiento, el Estado viene intentando imponer medidas adecuadas que buscan identificar, desestimular y reprimir el fenómeno de la evasión, especialmente con una mayor mejora de la legislación tributaria. Cuando cometida la infracción, se hace necesario recurrir a soluciones legales, momento exacto para lograr reponer el orden requerido por el derecho, y para resarcir al erario público del daño causado por el acto y para punir el comportamiento ilícito aplicando una pena al infractor.

En Brasil, tales actos fueron legalmente vislumbrados por el Estado, desde la criminalización del contrabando, que alcanza el monopolio de la Colonia en el comercio de las riquezas brasileñas, hasta el surgimiento de la primera ley específica sobre el tema: La Ley 4.729, del 14 de julio de 1965, y su sustitución por la actual ley en vigor, la Ley 8.137/90, pudiéndose citar además, la Ley Complementaria n°. 104/01, que alteró el art. 116 del Código Tributario Nacional, autorizando la autoridad administrativa a desconsiderar actos o negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho generador del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos a ser establecidos en la ley ordinaria.

La Ley 4.729/65 definió el delito de evasión fiscal que representó la etapa más importante de la evolución legislativa sobre infracciones relacionadas al incumplimiento de la obligación tributaria, iniciada en 1964, con la Ley no. 4.357, del 16 de julio de aquel año, que creó la forma equiparada de apropiación indebida de tributos, siempre que valores retenidos por la fuente pagadora de rendimientos no fuese cargados para la hacienda pública.

En los Estados Unidos, por ejemplo, donde funciona un sistema de represión al fraude muy eficiente, el proceso fue exactamente lo contrario. Los grupos religiosos que dejaron Inglaterra y se dirigieron a Los Estados Unidos, primero crearon la sociedad americana y sus bases. Solamente después de estar fortalecidos es que fundan el estado americano, declaran la independencia y expulsan los colonizadores. Hay, por lo tanto, en el caso brasileño, una dificultad cultural, política e histórica asociada a la transferencia de rentas del ciudadano o de las empresas establecidas en tierras brasileñas para la autoridad recaudadora, que por mucho tiempo, fue extranjera.

Originalmente el término “evasión” viene del latín. Su origen etimológico es “evasivo” para unos o “evasione” para otros, y posee una connotación de pretexto, fuga, salida, escape, cualquier salida furtiva, sinuosa, realizada por persona buscando el no cumplimiento de una obligación o un deber con la sociedad. Resguardadas las debidas proporciones, podríamos decir que evasión es un acto o efecto por el cual el contribuyente evade los tributos impuestos por la ley o se hurta su incidencia. En términos técnicos, podemos definir la evasión como toda y cualquier acción u omisión que tiende a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria. Así, la definición se acerca a la conceptualización legal de evasión constante de la ley n° 4.502/64 (Artículo 71) que establece:

toda y cualquier acción u omisión dolosa, tiende a impedir o retardar, total o parcialmente, el conocimiento por parte de la autoridad de la Hacienda de la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria principal, de su naturaleza o de sus circunstancias materiales y aún de las condiciones personales del contribuyente, susceptible de afectar la obligación tributaria principal o el crédito tributario correspondiente. (Traducción nuestra)¹⁹

¹⁹ Texto original: “toda e qualquer ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de sua natureza ou de suas circunstâncias materiais e ainda das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Aclarando un poco más esos términos técnicos, vale recordar que hay actos omisivos y comisivos, o sea, actos de hacer y practicar y actos de no hacer, impedir o retardar, total o parcialmente el conocimiento de los hechos y circunstancias descritos anteriormente por parte de la autoridad de la Hacienda²⁰. Según entiende Krause (2002):

El delito de evasión fiscal, sin embargo, aunque es la matriz de los desaciertos comunes de la sociedad, es un delito socialmente aceptado, tal vez, porque, a su alrededor, no se vea un pozo de sangre, o tal vez, porque sus víctimas sean difusas y no puedan ser entrevistadas con lágrimas para el noticiero televisivo. Pero las víctimas existen, y en último análisis, somos todos nosotros, la población como un todo, que sufrimos con la evasión fiscal para beneficio de unos pocos infractores. (KRAUSE, 2002, pág.1, traducción nuestra)²¹

O sea, tenemos que considerar que la evasión fiscal es un delito que desestabiliza el concepto básico del presupuesto (ingreso/gasto), es el eje de la administración pública, pues el Estado no genera recursos, solamente los administra. Al frustrar el ingreso, inviabiliza los gastos y desorganiza la actividad. Se observe que, al enriquecerse el que evade desestabiliza el propio mercado, el cual queda impulsado a optar entre copiar la misma actitud y quedar en clara desventaja en relación al concurrente. Como este punto tiene relevancia para lo que se pretende defender en este trabajo, véase lo que nos dice Bianconi:

El hecho del fisco labrar un acta de infracción por determinada actitud del contribuyente y remitir copia al Ministerio Público para que este ofrezca denuncia no es suficiente para que sea aplicada una punición al contribuyente. Para que sea configurado el delito contra el orden tributario, se hace necesaria la existencia de materialidad sobre el referido delito, también es preciso que haya dolo, o sea, la intención, además de que no estén presentes causas excluyentes de la ilicitud del acto. (BIANCONI, 2003, pág.1, traducción nuestra)²²

²⁰ De acuerdo con el Código Tributario Nacional, un hecho generador es el que ocurre en el mundo real y que recibe un efecto jurídico mediante una ley. Lo que la ley define como hecho generador constituye, en realidad, una hipótesis legal de incidencia. Cuando ésta ocurre en la práctica, se convierte en hecho generador.

²¹ Texto original: “O crime de sonegação fiscal, contudo, embora seja a matriz dos desacertos comuns da sociedade, é um delito socialmente aceito, talvez, porque, ao seu redor, não se veja uma possa de sangue, ou talvez, porque suas vítimas sejam difusas e não possam ser entrevistadas às lágrimas para o noticiário televisivo. Mas as vítimas existem e, em última análise, somos todos nós, a população como um todo, que sofremos com a sonegação fiscal para benefício de uns poucos infratores. (KRAUSE, 2002, p.1)”

²² Texto original: “O fato de o fisco labrar um auto de infração por determinada atitude do contribuinte e remeter cópia ao Ministério Público para que este ofereça denúncia não é suficiente para que seja aplicada uma punição ao contribuinte. Para que seja configurado crime contra a ordem tributária, faz-se necessária à existência de materialidade sobre o referido crime, também é preciso que haja dolo, ou seja, a intenção, além de que não estejam presentes causas excludentes da ilicitude do ato. (BIANCONI, 2003, p.1)”

Como ya hemos visto, Bianconi (2003) defiende que para caracterizar el delito de orden tributario es necesario constituir materialidad que compruebe la verdadera intención del dolo. Pero en la Ley hasta el simple hecho de omisión de informaciones solicitadas por el fisco, caracteriza objeto para encuadrar al contribuyente en este delito.

2.3. Evasión legal e ilegal

La evasión legal, también conocida como elisión tributaria, consiste en la práctica de actos lícitos, antes de la ocurrencia del hecho generador, cuyo objetivo es obtener economía de tributos, evitando así, la aparición de la obligación tributaria. Este tipo de evasión obedece lo que está descrito en la ley tributaria, permitiéndole al contribuyente valerse de beneficios que puedan reducir o hasta excluir el tributo debido.

Según SABBAG (2012), la elisión tributaria puede ser hecha por medio de la economía del impuesto o de la planificación tributaria, cuya finalidad es evitar que ocurra el hecho generador, la exclusión del contribuyente del campo de incidencia, o la reducción del tributo a pagar.

La evasión ilegal consiste en una conducta ilícita que ocurre tras el hecho generador de la obligación tributaria, donde el contribuyente se utiliza de mecanismos ilícitos (fraude, evasión y simulación) con el fin de ocultar la existencia de un tributo y así frustrar la satisfacción del tributo debido.

El criterio temporal ha sido utilizado para determinar y diferenciar la ocurrencia de la elusión y la evasión tributaria. La diferenciación depende si la acción del contribuyente, sujeto pasivo del tributo, es o no anterior a la ocurrencia del hecho generador y si esta acción es jurídicamente lícita. De acuerdo con Sabbag (2016), existen en la doctrina dos criterios para establecer esta diferenciación: el criterio cronológico o temporal en el que la acción practicada antes del hecho generador se constituye en elisión fiscal y las acciones que ocurran concomitantemente o después de la ocurrencia del hecho generador, se constituyen en evasión fiscal. El criterio de la licitud de los métodos utilizados: la práctica de actos ilícitos se configura como evasión fiscal y la práctica de actos lícitos se configura como elisión.

2.4. Evasión omisiva y comisiva

En la evasión fiscal, el acto ilícito puede ocurrir tanto por omisión como por acción del contribuyente. De esta forma, Doria (1977) clasifica la evasión en dos grupos: la evasión omisiva y la evasión comisiva. El primero consiste en la no realización, por el contribuyente, de actos determinados en ley; ya el segundo tipo consiste en la realización efectiva de actos ilícitos por el contribuyente.

La evasión omisiva puede ser intencional o no y se subdivide en impropia o por inacción. La evasión omisiva impropia se caracteriza por la abstención de la ocurrencia del hecho generador, o sea, el contribuyente se abstiene de realizar determinado acto generador de tributo en el país de origen, como ocurre en la compra de un determinado bien en el exterior, por tener una elevada carga tributaria en el país de origen del contribuyente; o por la transferencia económica (repercusión tributaria), que consiste en la transferencia del cargo financiero proveniente del tributo, para el próximo consumidor en la cadena de consumo, comúnmente identificado en los tributos indirectos y en el pago de tributo por medio del SIMPLES²³, un sistema simplificados y único para las pequeñas y medias empresas que están sujetas al lucro presumido.

La evasión omisiva por inacción, puede ser intencional, cuando el contribuyente comete el acto ilegal (evasión, falta o retraso de recogimiento del impuesto) con el propósito de causar daño al erario; o no intencional, que ocurre cuando el contribuyente desconoce su deber fiscal y/o la legislación.

Por su vez, la evasión comisiva es siempre intencional y se subdivide en ilícita y legítima. La evasión comisiva ilícita se caracteriza por la utilización de mecanismos ilícitos (fraude, simulación y colusión), de forma consciente y voluntaria por el

²³ El Simple Nacional es un régimen compartido de recaudación, cobro y fiscalización de tributos aplicables a las Microempresas y Empresas de pequeño porte, previsto en la Ley Complementaria n° 123, de 14 de diciembre de 2006. Abarca la participación de todos los entes federados (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios). Para el ingreso en el Simple Nacional es necesario el cumplimiento de las siguientes condiciones: enmarcarse en la definición de microempresa o de pequeña empresa; cumplir los requisitos de la legislación y formalizar la opción por el Simple Nacional. Características principales del Régimen del Simple Nacional: ser facultativo; ser irrevocable para todo el año calendario entre otros. Abarca los siguientes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS y la Contribución para la Seguridad Social destinada a la Seguridad Social a cargo de la persona jurídica. Fuente: Receita Federal do Brasil, disponible en

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>

contribuyente, con el fin de eliminar, retrasar o reducir el pago del tributo. Y la evasión comisiva lícita se caracteriza por la utilización de mecanismos lícitos (elisión o economía fiscal), permitidos por la ley, con el fin de reducir los tributos.

La ley de nº 4.502/64 establece que la evasión y el fraude pueden ser omisivos o comisivos, dependiendo de cómo ocurran. La evasión será comisiva en relación a los tributos sujetos a lanzamiento por declaración, y será omisivo en relación a los tributos sujetos a los demás tipos de lanzamiento (de oficio o por homologación). Ya el fraude puede ser omisivo cuando el contribuyente deja de escribir en los libros fiscales y contables, rendimientos u operaciones obligatorios por ley, con la intención dolosa de fraudar la Hacienda Pública.

2.5. La obligación principal o accesoria – casos de evasión y fraude

Como se ha explicado en el apartado anterior, la evasión y el fraude son fenómenos mundiales. Donde y cuando haya existido exigencia de impuestos, la práctica de la evasión y del fraude estuvieron presentes. Sea en virtud de la ganancia de mayores lucros, sea como defensa contra la ferocidad recaudadora por parte de los órganos hacendarios. Aún nos resta definir qué se entiende por obligación tributaria, qué puede ayudarnos a entender mejor la evasión de impuestos en general. La obligación tributaria es clasificada según el Código Tributario Nacional de dos formas: principal o accesoria.

La obligación tributaria principal o patrimonial, de acuerdo con el párrafo 1 del Art. 113 del Código Tributario Nacional, surge con la ocurrencia del hecho generador teniendo por objeto el pago de tributo o penalidad pecuniaria y se extingue junto con el crédito resultante de ella. La principal obligación tributaria se traduce en la entrega de dinero al Estado, sea para pago de tributo o multa.

La obligación tributaria accesoria o no patrimonial, por lo descrito en el párrafo 2 del mismo Art. 113 del Código Tributario Nacional, tiene por objeto las prestaciones, positivas o negativas, en ella previstas en el interés de la recaudación o de la fiscalización de los tributos. Él implica el cumplimiento de obligaciones de hacer, no hacer y / o tolerar, obligaciones que auxilia a la Administración Tributaria en la

fiscalización de los tributos.

La obligación tributaria accesoria, de acuerdo con el párrafo 3 del Art. 113 del CTN, por el simple hecho de su inobservancia, se convierte en obligación principal en relación a la penalidad pecuniaria. El incumplimiento de la obligación accesoria por el contribuyente, hace nacer una obligación principal, pues el incumplimiento de obligaciones accesorias genera la imposición de multa (penalidad pecuniaria).

La obligación principal siempre transcurrirá de ley en sentido estricto (principio de legalidad), mientras que la obligación tributaria accesoria deriva de la legislación tributaria, que no necesariamente está prevista en la ley, porque el término legislación tributaria es más amplio que el término ley.

Como ya mencionado, evasión es toda acción u omisión que tiende a ocultar o impedir la ocurrencia del hecho generador o de algunos de sus elementos que lo constituyen, por medio de mecanismos ilícitos (fraude, evasión y simulación).

En compensación, el fraude es toda acción u omisión dolosa que tiende a impedir o retardar, total o parcialmente el cumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios fiscales, reembolsos u otras ventajas patrimoniales que puedan causar una disminución de los ingresos tributarios, por medio de la exclusión o modificación de las características esenciales de la ocurrencia del hecho generador.

Tanto en la evasión como en el fraude, el dolo es el componente más importante de la definición, en el sentido de ser aquella la intención del contribuyente.

Entre las prácticas de fraude que llevan a la evasión de tributos, está la emisión de las llamadas notas fiscales frías y calzadas. La nota fiscal fría es aquella que no tiene efecto fiscal, pues no corresponde a una operación o prestación de servicio verdaderamente realizada. La utilización de la factura fiscal fría constituye el delito de falsedad ideológica por el uso de documentos falsos y estelionato contra la Hacienda Pública en el caso del aprovechamiento del crédito fiscal (IPI o ICMS) oriundo de factura fiscal fría.

La nota fiscal calzada ocurre cuando se consigna en la vía que servirá de base para la contabilización fiscal, un valor menor que el consignado en las demás vías, visando, por medio de la subfacturación, la reducción ilícita del tributo, pues el impuesto recogido será menor que el debido. La emisión de nota fiscal calzada

caracteriza infracción tributaria de naturaleza material calificada y delito contra el orden tributario, por la inserción de elementos inexactos en documento fiscal.

Desde mediados de los años sesenta, el Estado se preocupó en tipificar como delito la evasión fiscal. A pesar de que los conceptos “evasión” y “fraude” presentan cierta clareza en cuanto a su infracción, desafortunadamente no hay una caracterización precisa de lo que es la punición para ellos.

Tanto la evasión como el fraude se encuentran definidos en la Ley n° 4.502/64, con aplicación restringida al antiguo impuesto de consumo, actualmente impuesto sobre productos industrializados, y seguramente puede ser aplicado a los demás impuestos y contribuciones.

En 14 de julio de 1965, fue creada la Ley Federal n° 4.729 y en la que tipifica algunos delitos tributarios, tales como los de evasión y fraude tributario y la apropiación indebida tributaria, pero confundía de tal modo las distinciones entre evasión y fraude tributario.

Actualmente, está vigente la Ley n° 8.137/90, del 27 de diciembre de 1990, que define los delitos contra el orden tributario. Ella fue creada durante el gobierno Collor, que acabó siendo punido por la Receta con base en la ley por él sancionada. Esta ley es más precisa en términos técnicos y establece que es delito suprimir o reducir tributo, o contribución social y cualquier accesorio, cuando el contribuyente se encuadra en las siguientes conductas:

- Omitir información, o prestar declaración falsa a las autoridades de haciendas;
- Fraudar la fiscalización tributaria, insertando elementos inexactos, u omitiendo operación de cualquier naturaleza, en documento o libro exigido por la ley fiscal;
- Falsificar o alterar nota fiscal, factura, nota de venta, o cualquier otro documento relativo a la operación tributable;
- Elaborar, distribuir, suministrar, emitir o utilizar documento que sepa o deba saber que es falso o inexacto;

- Negar o dejar de suministrar, cuando es obligatorio, nota fiscal o documento equivalente, relativo a la venta de mercancía o prestación de servicio, efectivamente realizada, o suministrarla en desacuerdo con la legislación.

Respecto a estas conductas, los contribuyentes podrán sufrir pena de reclusión de 2 a 5 años y multa. Igualmente, la citada Ley prevé que los contribuyentes también serán penalizados, cuando se enmarquen en las siguientes conductas:

- Hacer declaración falsa u omitir declaración sobre rentas, bienes o hechos, o emplear otro fraude, para eximirse total o parcialmente del pago de tributo cobrado; en calidad de sujeto pasivo de obligación y que debería pagar para el fisco;
- Dejar de pagar, en el plazo legal, valor de tributo o de contribución social, descontado o cobrado, en calidad de sujeto pasivo de obligación y que debería pagar para el fisco;
- Exigir, pagar o recibir, para sí o para el contribuyente beneficiario, cualquier porcentaje sobre la parcela deducible o deducida de impuesto o de contribución como incentivo fiscal;
- Dejar de aplicar, o aplicar en desacuerdo con lo determinado, incentivo fiscal o parcelas de impuesto liberadas por órgano o entidad de desarrollo;
- Utilizar o divulgar programa de procesamiento de datos, que permita al sujeto pasivo de la obligación tributaria poseer información contable diversa, de aquella que es por ley, suministrada a la Hacienda Pública.

La criminalización de la conducta correspondiente al delito de evasión fiscal es, indudablemente, necesaria, debido a la relevancia que constituye la recaudación para las actividades estatales y, por vía de consecuencia, para la sociedad. Pero el Estado, no puede con todo esto, limitarse en punir al contribuyente de tal delito, debe dirigir sus esfuerzos con el fin de revertir la situación en que actualmente se encuentra. En lo que se refiere a la penalidad para las citadas conductas, la Ley establece detención, de 6 meses a 2 años y multa que puede alcanzar hasta un 225%, como está previsto para la evasión de impuesto de renta.

La ausencia de tipicidad excluye el delito, aunque sea el hecho antijurídico y culpable. Y sabemos que la ley apenas puede establecer que determinada conducta constituye delito, pues no hay delito sin ley anterior que lo defina, aunque sepamos que el hecho temporal nunca guardará total identidad con aquel abstractamente descrito en la figura penal, guardando circunstancias que le son peculiares. En nuestro ordenamiento, las leyes Federales n° 8.137/90 y 8.212/91 se prestan también a la función de hacer típicas diversas conductas que se consideren en la evasión al fisco, constituyendo entonces, su tipicidad.

Sin embargo, con el advenimiento de la Ley n° 9.249/95, que en su Artículo 34, extinguió la punibilidad del delito contra el orden tributario y también del delito de evasión fiscal, en los casos en que el contribuyente promueva el pago del tributo o de la contribución social, incluso los accesorios, antes del recibimiento de la denuncia. Esta ley es más un incentivo a la evasión fiscal en Brasil.

2.6. La evasión fiscal en el ICMS

Partimos del precepto de que la tributación acaba siendo el reflejo de la manera por la cual la política tributaria de un país intenta abarcar, de forma neutra y eficaz, el máximo posible de amplitud de la estructura económica, y así, encaminar los recursos recaudados, en la cantidad necesaria, para el financiamiento del sector público. Todas las sociedades democráticas han cuestionado sus modelos de sistema tributario, independientemente del grado de desarrollo económico y del nivel de la carga tributaria por ellas soportadas, con vistas a una mejor recaudación considerando que los impuestos consisten precisamente en la transferencia de parte del esfuerzo productivo de los individuos de una determinada sociedad para el Estado. Generalmente, por la propia naturaleza obligatoria de esta transferencia, que implica vía de regla renunciar el individual en favor del colectivo, el comportamiento esperado de los contribuyentes no siempre está de acuerdo con lo que el Estado espera recibir. Véase como eso se da para el caso del ICMS, cuya competencia es del gobierno estadual y que incide sobre cualquier persona física o jurídica que realiza operaciones de circulación de mercancías o del total recaudado en Brasil.

Conforme dicho anteriormente, a partir de la Constitución de 1988, se observa la ampliación del grado de autonomía fiscal de los estados, resultando en una relativa libertad de estos para legislar sobre el ICMS, lo que permitió la pérdida, por parte de la Unión, del derecho otorgado de conceder exención sobre este tributo. Así, desde 1988, la Unión quedó prohibida de imponer condiciones o restricciones para la entrega y el empleo de los recursos, referentes a sus tributos compartidos distribuidos a las unidades de la Federación. Tal situación se dio igualmente, con los estados en relación a los municipios.

Ocurre que el sistema de tributación brasileño es bastante complejo. Basta ver la cantidad de tributos cobrados (cerca de 59) desde impuestos, tasas y contribución. Se añade a esto la cantidad de normas – más o menos 300 normas editadas todos los años, que rigen el sistema tributario, sin hablar en las más de 93 obligaciones accesorias que una empresa debe cumplir para intentar estar al día con el fisco²⁴.

El impuesto sobre circulación de mercancías y servicios (ICMS) fue creado por la Constitución de 1988 para sustituir el impuesto sobre circulación de mercancías (ICM), principal impuesto sobre el valor agregado del país. Su base de recaudación fue ampliada por el nuevo ICMS, al incorporar la base de incidencia de los antiguos impuestos únicos y especiales cobrados por la Unión sobre combustibles y lubricantes, energía eléctrica, comunicaciones y servicios de transporte interestadual.

Para los estados de la federación económicamente más fuertes, el peso del ICMS en el ingreso total es, en general, mayor que en estados más pobres. Por consiguiente, los estados donde el ICMS presenta mayor dinamismo de recaudación son reglamentariamente aquellos receptores de las menores transferencias de la Unión. En las regiones Sudeste y Sur, aunque debiera ocuparse del conjunto del sistema fiscal, la reforma realizada a través de la Constitución de 1988 no logró huir al particularismo, dándole inconmensurable destaque a la discusión y encaminamiento de la cuestión federativa. La distribución de los recursos entre las distintas esferas de gobierno, tanto en términos de competencia tributaria, como en el caso que toca a las transferencias de recursos, acabó renegando otros temas a una posición secundaria.

²⁴Aunque no se justifiquen, seguramente estas obligaciones explican el porqué del comportamiento obtuso de muchos contribuyentes en burlar el fisco.

A partir de las legislaciones existentes, el 25% de la parcela de ICMS que la Constitución otorga a los municipios, permite por ejemplo, la formulación de políticas estatales que contemplen el establecimiento de criterios de distribución más justos. Con relación al 75% que, por determinación constitucional, corresponde a la parcela del valor agregado generado en el local de la operación, se constatan distorsiones bastante significativas, lo que dificulta la adopción de políticas más eficaces para la disminución de las desigualdades nacionales.

Sin embargo el cuadro es aún más humillante. Cada vez más se ve y se lee noticias de denuncias criminosas ajusticiadas por el Ministerio Público para recuperar cantidades vultuosas de impuestos evadidos. La práctica de este tipo de delito resulta en perjuicio para el Gobierno y la sociedad, pues este dinero dejó de acceder al fisco. Podría ser revertido en salud, educación, carreteras. Se tome el ejemplo del impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios (ICMS), un impuesto estadual y principal fuente de recaudación de los Estados. Él es aplicado e incide en lo que se denomina valor añadido por las empresas industriales y comerciales en cada etapa de la producción. Por consiguiente, es la principal fuente de ingreso de los Estados y que recauda algo en el orden de R\$ 300 mil millones por año, lo que equivale a casi el 10% del producto interno bruto brasileño. De acuerdo con los expertos en el área del derecho tributario, casos de evasión del ICMS, en que haya omisión de informaciones a la Receita Federal, son bastante comunes.

Los estados, por su parte, tienen dificultades en esta práctica criminosa al crear el mecanismo de la sustitución tributaria: al contrario del tributo ser pagado en todas las etapas de la cadena, este pasa a ser pagado por el fabricante del producto lo que le exime de pagar el resto del tributo a lo largo de la cadena. Por ser un impuesto de gran importancia para los estados, su evasión causa graves problemas, sobre todo por parte de los pequeños contribuyentes, pues agrava la situación de los estados, especialmente aquellos que no disponen de una gran cantidad de empresas que recauden bastante ICMS. Los gobiernos estatales han movilizad o la propia población a fiscalizar por intermedio de ciertos mecanismos permitiéndole una práctica más directa de ser fiscalizado por la población. De este modo, analizar los delitos contra el orden tributario para que determinados principios como la legalidad y moralidad sean obedecidos es de fundamental importancia, orientar principalmente determinadas acciones por parte de la

administración pública, con el intuito de reducir daños causados por la evasión fiscal. De esta manera el papel desempeñado por el contribuyente será decisivo.

Capítulo 3. La Economía del Delito: *Background* teórico

La Economía del Delito: *Background* teórico

Son muchos los estudios elaborados para entender la lógica subyacente al delito de la evasión. Estrictamente hablando, son enfatizados factores determinantes en la decisión de estar o no en conformidad fiscal y, como consecuencia, el alcance de esta transgresión y sugerir acciones que busquen reducir, en particular, la pérdida de ingresos que se convierte en aguda en el caso de déficit presupuestario. La delincuencia económica cuando está organizada hiere el orden social y económico del Estado, debilitándolo en su estructura y en el servicio que presta. Consecuentemente, se restringen las demandas de la sociedad, razón primera y última de la legitimación del Estado²⁵. En el caso más extremo, la práctica de la evasión puede crear una nación en que la falta de respeto generalizada por parte de los ciudadanos a las leyes se convierte en regla de oro.

Por definición, el delito se traduce por el acto de transgresión de una ley establecida. La legalidad (ilegalidad) de un acto es definida por los representantes de la sociedad y puesta en práctica por el Sistema de Justicia Criminal. Así, la delimitación entre lo que es legal (lo que es ilegal) determina, a su vez, la cantidad de delitos practicados en el seno de la sociedad. Son muchos y divergentes los estudios sobre las causas de la criminalidad. Ellos pueden ser agrupados en dos abordajes que se complementan. El primero trata de las motivaciones individuales²⁶ y los procesos que llevarían las personas a optar por el camino criminal; ya el segundo trata específicamente de las relaciones entre las tasas de delito en las organizaciones sociales.

Lo que pasa es que entender la motivación de las personas en cometer delitos es una tarea compleja. Al final, no hay consenso (aunque sea una verdad temporal), pues ésta se refiere a una determinada cultura, en un momento histórico dado.

En efecto, a partir del siglo XX, los expertos en criminología identificaron una serie de factores asociados al delito. Tales factores, cuando son combinados en

²⁵ Además, de acuerdo con ciertas investigaciones, la criminalidad disminuye el contacto entre las personas y altera los hábitos cotidianos de la población. En última instancia, la propia noción de bienestar social queda comprometida.

²⁶ Ambos abordajes se mostraron inconsistentes en estudios posteriores. Se alegó fuerte contenido racista en sus principios. En tesis, los nuevos estudios y experimentos mostraron no haber patrones delimitadores que sean capaces de distinguir criminales y no-criminales.

proporciones y situaciones específicas, pueden explicar el origen del delito. Sin embargo, en los antecedentes en la literatura son innumerables modelos que enfocan algunos factores en particular.

Por lo tanto, compilar esa literatura es relevante para entender cada uno de los modelos. Además de tomarlos como casos particulares sujetos a una generalización, se hizo necesario interpretarlos como matices a partir de los cuales podría componer un cuadro, ya que desde el punto de vista estrictamente social, es importante reconocer si en una determinada región hay alguna regularidad estadística entre los factores concretos que desencadenaron infracciones (por ejemplo, presencia de armas, drogas). Además, es importante saber si el Estado posee instrumentos que intervengan en esa irregularidad. Claro está que las teorías de delito mencionadas anteriormente, al alumbrar ciertas variables, permiten que el agente público elija entre innumerables variables, aquellas que supuestamente deban ser las más importantes.

Es evidente que los modelos empíricos, al detallar la metodología de medición, centralizan las atenciones e interfieren decisivamente en la dinámica criminal de la región donde se quiera intervenir. Además, en el caso de que el agente público crea en apenas un único modelo criminal (sea cual fuera) para tomar sus decisiones y orientar sus acciones, estará predestinado a la situación en que algunas veces obtendrá éxito, en otras no. De ahí la emergencia de la multidisciplinariedad, esto es, un medio que aumenta el conjunto de instrumentos de análisis y de intervención pública dada la complejidad del objeto contemplado.

A propósito, Cerqueira y Lobão (2004) presentan las innumerables teorías del delito, entre ellas, la teoría económica de la selección racional propuesta por Becker (1968), como se expone en el Cuadro 1.

En líneas generales, esta teoría propone que el delito sea visto como una actividad económica, a pesar de ilegal; y tiene como finalidad entender las instituciones. De acuerdo con los teóricos de esta corriente, lo que distingue esta perspectiva de las demás es el estudio de los micro fundamentos del análisis institucional, tales como reglas del proceso decisorio, lista de los actores, voto, etc., por medio de las interacciones entre los agentes. La perspectiva de la maximización de las preferencias individuales abarca cuestiones sociales y políticas.

Se pretende comprender algunos importantes elementos determinantes de la criminalidad relacionada a la evasión fiscal y la posibilidad de su evaluación empírica en realidades determinadas, resaltando, en la medida de lo posible, las limitaciones de los modelos estudiados, el de Becker (1968) y Allingham y Sandmo(1972) y el alcance de los resultados, entendidos como herramientas capaces de elaborar políticas de intervención por parte del Estado.

El artículo de Becker hizo posible unir las teorías económica y econometría como herramientas para el estudio de la criminalidad. En cuanto Allingham y Sandmo (1972) es el primer modelo microeconómico de evasión fiscal adoptado para abordar el modelo sobre opciones criminales de Becker (1968). Ambos modelos son explorados en las subsecciones de ese capítulo.

Cuadro 1: Resumen de varios abordajes teóricos sobre las causas de la criminalidad.

Teoría	Abordaje	Variables
Desorganización social	Abordaje sistémico sobre las comunidades, entendidas como un complejo sistema de redes de asociaciones formales e informales.	Status socioeconómico; heterogeneidad étnica; movilidad residencial; desagregación familiar; urbanización; redes de amistades locales; grupos de adolescentes sin supervisión; participación institucional; desempleo; y existencia de más de un habitante por habitación.
Aprendizaje social (asociación diferencial)	Los individuos determinan sus comportamientos a partir de sus experiencias personales con relación a situaciones de conflicto, por medio de interacciones personales y con base en el proceso de comunicación.	Grado de supervisión familiar; intensidad de cohesión en los grupos de amistades; existencia de amigos con problemas con la policía; percepción de los jóvenes sobre otros involucrados en problemas de delincuencia; jóvenes viviendo con los padres; y contacto con técnicas criminales.
Selección racional	El individuo decide su participación en actividades criminales a partir de la evaluación racional entre ganancias y pérdidas esperadas de las actividades ilícitas <i>vis-à-vis</i> , o ganancias alternativas en el mercado legal.	Salarios; renta familiar <i>per cápita</i> ; desigualdad de la renta; acceso a programas de bienestar social; eficiencia de la policía; el aumento de la población; magnitud de las puniciones; inercia criminal; aprendizaje social; y educación.
Control social	¿Qué lleva el individuo a no emprenderse por el camino de la criminalidad? La creencia y la percepción de éste en concordancia con el contrato social (acuerdos y valores vigentes), o el vínculo con la sociedad.	Desarrollo del ciudadano en el sistema social; concordancia con los valores y normas vigentes; conexión filial; amigos delincuentes; y creencias desviantes.
	El no-desarrollo de mecanismos psicológicos de autocontrol en la fase que	Frecuentemente se actúa al gusto del momento sin medir consecuencias; y

Autocontrol	sigue de los 2 años a la pre adolescencia, que generan distorsiones en el proceso de socialización, por la falta de imposición de límites.	raramente deja pasar una oportunidad de disfrutar un buen momento.
Anomalía	Imposibilidad del individuo de alcanzar sus metas deseadas. Tres enfoques: a) diferencias de aspiraciones individuales y los medios disponibles; b) oportunidades bloqueadas; y c) privación relativa.	¿Participa de redes de conexiones? ¿Existen focos de tensión social? Eventos de vida negativos; sufrimiento cotidiano; relacionamiento negativo con adultos; discusiones familiares; desavenencias con vecinos; y tensión en el trabajo.
Interaccionar	Proceso interaccional dinámico con dos ingredientes: a) perspectiva evolucionaria, cuya carrera criminal se inicia a los 12-13 años, gana intensidad a los 16-17 y finaliza a los 30 años; y b) perspectiva interaccional que entiende la delincuencia como causa y consecuencia de un conjunto de factores y procesos sociales.	Las mismas de aquellas constantes en las teorías del aprendizaje social y del control social.
Ecológico	Combinación de atributos que pertenecen a diferentes categorías condicionaría la delincuencia. Esos atributos, a su vez, estarían incluidos en varios niveles: estructural, institucional, interpersonal e individual.	Todas las variables anteriores pueden ser utilizadas en ese abordaje.

Fuente: Cerqueira y Lobão (2004).

3.1. La Teoría Económica del Delito y el modelo de Gary Becker

El abordaje económico del delito propuesto por Becker (1968) parte de la hipótesis de que tanto los criminales como las víctimas y los administradores de la ley son racionales, ya que todos ellos reaccionan de modo previsible hacia los cambios en los costos y beneficios que los afectan. En esencia, la decisión de practicar un delito no es muy diferente de la decisión sobre la selección de un empleo²⁷, por ejemplo. Porque obtienen un flujo de beneficios líquidos mayores del que conseguiría en la utilización legítima de su tiempo y esfuerzo, un determinado individuo se involucra en la actividad criminal.

Según Becker (1968), “las personas se convierten en criminal no porque sus motivaciones básicas difieren de las motivaciones de las demás personas, sino porque sus costos y beneficios difieren”.

La teoría de Becker forma parte de las teorías utilitaristas, donde un acto es

²⁷ Sin embargo, según Becker (1968, pág.170) “... ‘crimen’ is an economically important activity or ‘industry’, notwithstanding the almost total neglect by economists”.

mejor cuanto más valiosas son sus consecuencias. Para los utilitaristas, un acto solo es moralmente correcto cuando maximiza imparcialmente el bien. Cuando un acto queda por debajo de esta maximización, es un error. Como consecuencia, por detrás de la teoría está el argumento según el cual el individuo se comporta como un maximizador racional de la utilidad²⁸. Vale resaltar, contra la teoría, que no todos los actos que maximizan el bien son permisibles. Esto nos parece una teoría demasiado permisiva, pues permite que todos los actos sean permisibles solo porque maximizan el bien y, sin embargo, hay varios que claramente no son permisibles, aunque maximicen el bien. Decir que los individuos son maximizadores racionales revela que ellos responden a los incentivos. El hecho es que los individuos maximizadores comparan los beneficios a los costos marginales frente la práctica ilegal, ponderando la probabilidad de ser atrapados

Becker analiza los costos que los crímenes causan a la sociedad, y para esto utiliza datos oficiales del *President's Commission*— gastos públicos y privados del gobierno americano en el año 1965. Él concluyó que aproximadamente US\$ 20,98 mil millones de dólares serían los gastos generados por crímenes en general, lo que corresponde al 4% del valor del PIB estadounidense.

Frente a este resultado, Becker cuestiona como se debería determinar la cantidad y el tipo de recursos y castigos usados, y que hacen válida una obligación. Además, procuró investigar porqué un acto coercitivo difiere entre los diferentes tipos de obligaciones, sin hablar de la cantidad de delitos que deben ser permitidos. A partir de estos cuestionamientos, a él le instaron a desarrollar una fórmula que mediera la pérdida social y un nivel de gasto de recursos y punición que minimicen esta pérdida. Los dos principales elementos son la sociedad y los criminales.

Becker declara que los criminales son sujetos racionales capaces de calcular el beneficio y de actuar, o no, de forma económicamente ilícita. Ese cálculo está basado en la utilidad esperada por parte del criminal, al cometer determinada actividad. Según Balbinotto (2003):

los individuos se convierten en asaltantes y criminales porque los beneficios de tal actividad son compensadores cuando son comparados, por ejemplo, con otras actividades ilegales; cuando tienen en cuenta los riesgos, la probabilidad de detención, de condenación a la severidad de la pena impuesta. Por tanto, para los economistas, los crímenes son un grave

²⁸ Obviamente no todos los actos son permisibles.

problema para la sociedad porque, de cierta medida, vale la pena cometerlos y que estos implican en significativos costos en términos sociales. El argumento básico del abordaje económico del delito es que, los infractores reaccionan a los incentivos, tanto positivos como negativos, y que el número de infracciones cometidas es influenciado por la asignación de recursos públicos y privados para hacer frente al cumplimiento de la ley y de otros medios de prevenirlos o para disuadir a los individuos a cometerlos. Para los economistas, el comportamiento criminal no es visto como una actitud simplemente emotiva, irracional o anti-social, sino como una actividad eminentemente racional. (BALBINOTTO, 2003, pág. 1, traducción nuestra).²⁹

Se considera en el modelo, el daño como una pérdida social, o sea, se trata de una actividad ilícita. En el modelo proyectado están las siguientes relaciones: i) el número de crímenes – ofensas – y su costo; ii) el número de ofensas y las puniciones aplicadas; iii) el número de crímenes, detenciones y condenaciones y los gastos públicos en policía y tribunales; iv) el número de condenaciones y los costos de detenciones u otras especies de puniciones; y v) el número de ofensas y los gastos privados en protección y detención. La exposición matemática del modelo presentado en esta sección fue retirada de Santos (2007). El daño aumenta con el nivel de actividad criminal, a saber:

$$H_i = H_i(O_i) \quad (1)$$

Con $H'_i = dH_i / dO_i > 0$, siendo H_i el daño debido a la actividad i y O_i es el nivel de actividad criminal. Se observa que hay sub-efectos debido a la práctica del delito, el número de actividad criminal es medido por la cantidad de ocurrencias criminales. El modelo aún observa que el aumento de la ganancia por parte del criminal aumenta con el número de ocurrencias criminales cometidas:

²⁹ Texto original: “os indivíduos se tornam assaltantes e criminosos porque os benefícios de tal atividade são compensadores, quando comparados, por exemplo, com outras atividades ilegais, quando são levados em conta os riscos, a probabilidade de apreensão, de condenação à severidade da pena imposta. Assim, para os economistas, os crimes são uns graves problemas para a sociedade porque, em certa medida, vale a pena cometê-los e que os mesmos implicam em significativos custos em termos sociais. O argumento básico da abordagem econômica do crime é que os infratores reagem aos incentivos, tanto positivos como negativos e que o número de infrações cometidas é influenciado pela alocação de recursos públicos e privados para fazer frente ao cumprimento da lei e de outros meios de preveni-los ou para dissuadir os indivíduos a cometê-los. Para os economistas, o comportamento criminoso não é visto como uma atitude simplesmente emotiva, irracional ou anti-social, mas sim como uma atividade eminentemente racional. (BALBINOTTO, 2003, p. 1).”

$$G = G(O) \quad (2)$$

Con $G' = dG / dO > 0$. La suma de los costos y pérdidas sociales es la diferencia entre el daño y la ganancia y puede ser escrito por:

$$D(O) = H(O) - G(O) \quad (3)$$

Visto que el criminal recibe ganancias marginales diminutivas y causan daños marginales aumentados en crímenes adicionales, se tiene que $G'' < 0$, $H'' > 0$, y $D'' = H'' - G'' > 0$, como ambos, H' y $G' > 0$, la señal de D' depende de sus magnitudes relativas. Por lo tanto, $D'(O) > 0$ para todo $O > O_a$ si $D' \geq (O_a)$. Becker argumenta entre otras cosas, que su modelo subestima ciertos valores influenciados directamente por la criminalidad. Por consiguiente, esos valores no son computados en los “costos del delito”. Entre ellos están, el costo del homicidio y el costo del robo.

Según la opinión de Santos (2007)

es importante destacar que sería menos costoso alcanzar cualquier nivel de “actividad”, cuanto menor fuera el costo para la contratación y manutención de policías, jueces, promotores, jurados y cuanto más desarrolladas y diseminadas ciertas tecnologías como huella digital electrónica, escucha telefónica, detectores de mentira, compartimento de datos inter-estados, etc. Una aproximación de la medición empírica elaborada por Becker considera el número de ocurrencias convertidas en condenaciones.³⁰ (Traducción nuestra).

Esta se describe por:

$$A \approx pO \quad (4)$$

Aún de acuerdo con Santos (2007)

siguiendo la tabla de costos del delito de la President's Commission de 1965, los gastos públicos de los EE.UU. en policía y cortes sumaron más de US\$ 3 mil millones. Mientras tanto, las estimativas de los crímenes de homicidio, violación, asalto, latrocinio, robo de autos, asalto violento y robo; y gastos para cada uno de ellos, fueron estimados en cerca de US\$ 500 por delito y US\$ 2.000 para cada

³⁰ Texto original: “é importante destacar que seria menos custoso atingir qualquer nível de “atividade”, quanto menor fosse o custo para a contratação e manutensão de policiais, juízes, promotores, jurados e quanto mais desenvolvidos e disseminados certas tecnologias como impressão digital eletrônica, escuta telefônica, detectores de mentira, compartilhamento de dados intraestados, etc. Uma aproximação da mensuração empírica elaborada por Becker considera o número de ocorrências tornadas condenações”

prisión.³¹(Traducción nuestra)

Por la idea original de Becker en considerar determinantes de ocurrencias criminales, él cita, sin embargo, trabajos relacionados a las teorías del control social, de la asociación diferencial y algunas relacionadas a las patologías individuales. Lo interesante es que, en lo que se refiere al papel de estas teorías y de la teoría económica, en la hipótesis de que las variables determinantes del delito fuesen constantes, esto implicaría un aumento en la probabilidad de condenación o prisión de un individuo y caería consecuentemente el número de ocurrencias que este individuo pudiese cometer. Becker creía fuertemente que un cambio en la probabilidad de detención y prisiones, habría un efecto mayor de que un cambio en la pena.

Es evidente que el análisis de Becker se sitúa en el dominio de la economía, por lo tanto mantiene firme la tesis de que el individuo cometerá un delito cuando la utilidad esperada de éste exceda la utilidad que él obtendría si hubiese utilizado su tiempo y otros recursos en alguna otra actividad. O sea, el análisis de Becker usa recursos y variables que son mejores expuestas por corrientes sociológicas y antropológicas, sin embargo, limitándose al uso de ellas, creyendo que los individuos se conviertan en “criminales”, no por motivaciones básicas que los difieren de otros individuos, sino por diferencias de costos y beneficios.

Su “teoría inicial” diverge de buscar una “teoría general del delito”, eliminando vertientes *ad hoc* que serían más tarde introducidas y ampliadas por otros autores (SANTOS, 2007). Para tanto, existe una función que relaciona el número de ocurrencias criminales de cualquier persona a su probabilidad de condenación, a su pena en el caso de condenación y a las otras variables, como la ganancia implícita en la ocurrencia de una actividad legal o ilegal, la frecuencia de prisiones y su voluntad de comprometerse en una actividad ilegal. Éstas pueden ser dadas por:

$$O_j = O_j(p_j, f_j, u_j) \quad (5)$$

Siendo O_j el número de ocurrencias que un individuo cometería durante un

³¹ Texto original: “segundo a tabela de custos do crime da President’s Commission de 1965, os gastos públicos dos EUA em policiamento e cortes somaram mais de US\$ 3 bilhões. Enquanto isso, as estimativas dos crimes de homicídio, estupro, assalto, latrocínio, roubo de carros, assalto violento e roubo; e gastos para cada um deles foram estimados em cerca de US\$ 500 por crime e US\$ 2.000 para cada prisão.”

período de tiempo determinado, p_j su probabilidad de condenación, f_j su pena y u_j una variable que representa influencias exógenas. Una vez que sólo individuos condenados sufren penas efectivas, hay el efecto de “precio discriminado” e incertidumbre: si condenado, el individuo paga f_j por ocurrencia condenada, de lo contrario, no paga nada. Un aumento en p_j o f_j reduciría la utilidad esperada de una ocurrencia criminal y tendería a reducir el número de ocurrencias o debido a la probabilidad de “pagar” un “precio” alto, o porque el “precio” en si subiría. Así,

$$O_{pj} = \partial O_j / \partial p_j < 0 \quad (6)$$

Con $O_{fj} = \partial_j / \partial f_j < 0$. Según Santos (2007):

El efecto de cambios en algunos componentes de u_j también podría ser anticipado. Por ejemplo, el aumento en la ganancia esperada de actividades legales – trabajo –, o el aumento en el nivel de educación, tenderían a reducir el incentivo en actividades ilegales y así, reduciría el número de ocurrencias criminales. O aún, un cambio en las penalidades, como la alteración de la legislación de “pago de multa” para “reclusión”, pudiendo convergir en la reducción del número de ocurrencias, al menos temporariamente, ya que las ocurrencias criminales, en parte, no deberían ocurrir mientras el condenado está preso. (SANTOS, pág. 28, 2007, traducción nuestra)³²

Una importante relación entre las variables y los efectos causados por ellas puede observarse cuando se altera un cambio entre el tamaño de la pena y aumentan las posibilidades de que el criminal sea atrapado: con el aumento de p_j , “compensada” por una reducción porcentualmente idéntica de f_j no alteraría la ganancia esperada. Sin embargo esto alteraría la utilidad esperada, pues el aumento del riesgo cambiaría. Un aumento en p_j disminuiría la utilidad esperada, y consecuentemente, el número de ocurrencias, si es comparado con una alteración de una misma proporción a la variable f_j , en el caso que j detenga la preferencia al riesgo. Un aumento en f_j tendría un mayor efecto si el individuo rechazara el riesgo. De lo contrario, ambos tendrían el mismo efecto si el individuo fuese neutro al riesgo.

El total de ocurrencias criminales es la suma de O_j y depende de p_j , f_j y u_j . Esas variables varían en cada individuo, conforme los diferentes niveles de inteligencia,

³² Texto original: “O efeito de mudanças em alguns componentes de u_j também poderia ser antecipado. Por exemplo, o aumento no ganho esperado de atividades legais – trabalho –, ou o aumento no nível de educação, tenderia a reduzir o incentivo em atividades ilegais e assim, reduziria o número de ocorrências criminosas. Ou ainda, uma mudança nas penalidades, como a alteração da legislação de “pagamento de multa” para “reclusão”, podendo convergir na redução do número de ocorrências, ao menos temporariamente, já que ocorrências criminais, em parte, não deveriam ocorrer enquanto o condenado está preso. (SANTOS, p. 28, 2007)”

edad, educación, histórico penal, riqueza, histórico familiar etc., pero Becker simplifica al relevar la función de ocurrencia criminal como:

$$O = O(p, f, u) \quad (7)$$

Se observa que la función asume que las propiedades individuales son mantenidas y que hay una relación inversa entre p y f , siendo de mayor peso una alteración en f caso el criminal prefiera el riesgo. El hecho de que el delito sea compensatorio o no, es una implicación sobre las actitudes del criminal, sobre el riesgo, y no está directamente relacionado a la eficiencia de la policía o la cantidad de recursos gastados en el combate al delito. Es un dato puramente factual; sin embargo, los valores p y f pueden ser alterados por estos recursos y por políticas públicas y remitirse al nivel de riesgo – influenciando si el “delito compensa” o no en la selección individual. En lo que refiere a las penas, Santos (2007) afirma que:

El costo de una pena para un individuo es sólo un parámetro de comparación cuando convertido en un valor monetario, siendo mensurable únicamente para multas. Por ejemplo, el costo de ser encarcelado es la suma de todas las ganancias perdidas y los valores descontados, debido a la restricción en consumo y libertad. Como los valores de ganancias y de libertad varían para cada persona, el costo de una condenación de pena a ser cumplida tiende, en este sentido, a ser mayor para individuos que conseguirían mayores ganancias fuera de la prisión. Por lo tanto, el costo para cada criminal sería mayor cuanto mayor fuera el período de reclusión, una vez que ambos, ganancia y consumo, están positivamente relacionados al tamaño de la pena. (SANTOS, pág. 29, 2007, traducción nuestra)³³

A esta altura del trabajo, resta saber cuál es el costo de la pena. Sobre eso, Becker declara que el costo social de la pena no solamente afecta a los criminales, sino también a la sociedad en general. Ahora bien, el costo social total de las penas es el costo para el criminal, más o menos el costo de la ganancia que la sociedad obtiene en aquel acto. Es sabido que las multas producen una ganancia social que equivale al costo

³³ Texto original: “O custo de uma pena para um indivíduo só é parâmetro de comparação quando convertido em um valor monetário sendo mensurável somente para multas. Por exemplo, o custo de ser encarcelado é o somatório de todos os ganhos perdidos e os valores descontados devido à restrição em consumo e liberdade. Como os valores de ganhos e de liberdade variam de pessoa para pessoa, o custo até de uma condenação de pena a ser cumprida tende, neste sentido, a ser maior para indivíduos que conseguiriam ganhos maiores fora da prisão. O custo, assim, para cada criminoso seria maior, quanto maior fosse o período de reclusão, uma vez que ambos, ganhos e consumo, são positivamente relacionados ao tamanho da pena. (SANTOS, p. 29, 2007).”

de los criminales, que, aparte de la recogida de los costos y el costo social de las multas que están cerca de cero, producen el beneficio de transferencia de pagos entre infractor y víctima. El costo social de reclusión, de libertad penal o de otras penas, se configura como mayores por involucrar a la sociedad hasta en la penalidad por el delito. Los costos sociales escritos en términos de los costos para el criminal son:

$$f^* \equiv bf \quad (8)$$

en que f^* es el costo social y b es el coeficiente que transforma f en f^* . El tamaño de b varía de forma relevante entre los diferentes tipos de pena: $b \approx 0$ para multas, en cuanto $b > 1$ para tortura, libertad penal, encarcelamiento y la mayoría de otras penas. La variable b es alta para jóvenes en centros de detención y adultos en prisiones y cerca de 1 para tortura o libertad penal³⁴.

Becker observó que hay una tendencia en los países anglo-sajones (además de algunos países comunistas y del tercer mundo) de utilizar penas estrictamente duras, aunque la probabilidad de detención de criminales y condenados poseía bajos valores. Eso es consecuencia del hecho de que el aumento de la probabilidad de detención del criminal requiere gastos costosos para la esfera pública y privada, traduciéndose en más policías en las calles, jueces, promotores etc. La legislatura “compensaba” la falta de probabilidad de detención y prisión por penas severas, resultando, muchas veces, en presiones para una reducción de gastos públicos. El “enfoque” en la variable pena y la disminución de la probabilidad de detención poco altera el comportamiento del individuo, tratándose de relevar la utilidad esperada del delito una vez que este individuo tenga preferencia por el riesgo.

Los costos de detención y condenación de criminales son afectados por una variedad de factores. Las inversiones en mejoras de aspecto tecnológico juntamente a una reforma de la policía y de la promotoría, afectaría p , lo que reduce el número de ocurrencias, y genera un cambio en la variable f . Consecuentemente, disminuye la necesidad de duras penas. Según Becker, el movimiento secular de mejora de la tecnología policial y reformas políticas y comportamentales de la policía, es acompañado por un declinar en las penas. Teniendo en cuenta que existe un criterio que

³⁴ Mayor detalle, ver Santos (2007)

mide el daño social causado por crímenes y por los costos relativos a la criminalidad, se obtiene:

$$L = L(D, C, bf, O) \quad (9)$$

se presume:

$$\partial L / \partial D > 0, \partial L / \partial C > 0, \partial L / \partial bf > 0 \quad (10)$$

C representa el costo de combate al delito. Sería necesario seleccionar valores para f , C , y posiblemente de b para que se minimice L . La función de pérdida es idéntica al total de la pérdida social en ganancia o beneficios de crímenes, condenaciones y penas, como en:

$$L = D(O) + C(p, O) + bpfO^{35} \quad (11)$$

Sin embargo, es posible separar personas que cometieron el mismo delito en grupos que poseen respuestas diferentes a las penas. Por ejemplo, homicidas no premeditados o “descuidistas”, se supone que actúan por impulso y tienen respuestas casi que indiferentes al tamaño de la pena, así como psicópatas o jóvenes infractores que son menos afectados que otros criminales por futuras consecuencias. Según Santos (2007), una alteración en las variables de probabilidad de ser preso o del tamaño de la pena no los cohibe de cometer el delito. Los crímenes motivados por emociones o por patologías compulsivas poco responden a las variables económicas y de comportamentales descritas por Becker y otros estudiosos. En el aspecto de penas, hubo durante el siglo XX una sustancial reducción de penas de reclusión y un aumento de libertades condicionales, además de tratamientos psicológicos, existiendo consistencia con las observaciones anteriormente descritas. Sobre eso, Cerqueira-Lobão (2004) afirma que:

³⁵ Las variables $b p f O$ representan el total de la pérdida social debido a las penas; $b f$ es la pérdida para cada ocurrencia penalizada y $p O$ el número de ocurrencias penalizadas. Las variables sujetas al control social directo son la cantidad de recursos asignados en el combate al delito, C ; la pena por ocurrencia es condenada, f ; y la forma de la pena, caracterizada por b . Una vez elegidas esas variables a través de las funciones de D , C y O , son indirectamente determinados los valores para p , O , D y la pérdida de L . Para una completa explicación, ver Santos (2007).

Un punto interesante que se debe observar es que, referente al modelo antes mencionado que es de naturaleza microeconómica, cuyo enfoque recae sobre los determinantes individuales de la criminalidad, casi todas las investigaciones empíricas fueron construidas a partir de una estructura de datos agregados regionalmente. Seguro, eso debe ser resultado de la indisponibilidad de datos individuales necesarios para la evaluación del modelo de selección racional. El costo de esa estrategia es la introducción de la hipótesis de que el criminal actúa en la misma región en que reside. En ese punto, surge un dilema: cuanto menor fuese esa unidad geográfica, más inverosímil tiende a ser la hipótesis; cuanto mayor fuese esa unidad geográfica, más informaciones se pierden en las medias agregadas. (CERQUEIRA-LOBÃO, pág. 248, 2004).(traducción nuestra)³⁶

Note que por medio de las ideas de Gary Becker, ocurre una insistencia con el lenguaje económico y del 'riesgo'. Así, los crímenes son concebidos como fenómenos regulares, previsibles, sistemáticos y, por consiguiente, una consecuencia de esta concepción es que las políticas sobre la criminalidad pueden ser vistas como acciones concebidas para gobernar los hábitos sociales y económicos de sectores de la población considerada problemática (las personas que supuestamente 'prefieren' el riesgo).

La gran contribución de Becker para la economía del delito, además de crear un punto de partida para el análisis del delito con aspectos de la microeconomía, fue demostrar que políticas óptimas al combate de comportamientos criminales son parte de una asignación óptima de recursos. Desde que las ciencias económicas iniciaron un enfoque en las teorías de asignación de producción y recursos, se creó una condición teórica y práctica aplicable y enriquecedora al estudio de comportamientos criminales. Así como la teoría económica vigente depende de una profundización de la comprensión comportamental humana, donde hoy ciertas penas, como la reclusión, que son necesariamente no-monetarias y representan un costo para la sociedad y los criminales, haciendo del grado de decisión sobre la inseguridad una variable aplicable en ambos, de las funciones de ganancia y pérdida.

El modelo de Becker inició un marco teórico que vendría a ser utilizado por todos aquellos que empezaban sus investigaciones sobre la economía del delito. El modelo ya citado acabó reuniendo tanto una visión microeconómica, con mediciones

³⁶ Texto original: "Um ponto interessante a observar é que, a despeito de o modelo supramencionado ser de natureza microeconômica, cujo foco recai sobre os determinantes individuais da criminalidade, quase todas as pesquisas empíricas foram construídas a partir de uma estrutura de dados agregados regionalmente. Certamente, isso deve ser resultado da indisponibilidade de dados individualizados necessários para a aferição do modelo de escolha racional. O custo dessa estratégia é a introdução da hipótese de que o criminoso atua na mesma região em que reside. Nesse ponto, surge um dilema: quanto menor for essa unidade geográfica, mais inverossímil tende a ser a hipótese; quanto maior for essa unidade geográfica, mais informações se perdem nas médias agregadas. (CERQUEIRA-LOBÃO, p.248, 2004)."

matemáticas basadas en una lógica del ser racional, con órdenes más sociológicas, con la inferencia de otras variables a ser probadas dentro del modelo – necesidad esta, que el autor mencionó en su trabajo. Es en este respaldo que los primeros estudios utilizando el modelo de selección racional de Becker prueban el modelo en sí, además de añadir variables mensurables para que sea posible probar los catalizadores que llevan un individuo al mundo de la criminalidad.

Por falta de una bibliografía calificada que rotule las corrientes teóricas por sus estudios relacionados al delito, el autor separa en cuatro grandes vertientes los estudios sobre la economía del delito de 1968 hasta esta publicación. Las cuatro esferas, en este sentido, utilizan como teoría fundamental, el modelo de selección racional de Becker. Son ellas: (a) el delito y la selección racional del individuo; (b) el delito de cuño social; (c) el delito emocional; y (d) el delito organizado. Aunque todas las corrientes parten del mismo modelo, a lo largo de los años ellas se profundizaron en sus particularidades y acabaron determinando estudios que alcanzaron una ideología propia dentro de la economía del delito. El delito basado en la selección racional del individuo, a su vez, intentó probar el modelo de Becker y añadir algunas variables que pudiesen representar algún peso en la selección del individuo sobre el delito. Sus estudiosos buscaron medir la relación de utilidad esperada sobre el delito con variables que ponderasen sobre el histórico del individuo o su relación con el riesgo. Esta fue la corriente teórica que menos se alejó del modelo original de Becker, además atribuyó a él innumerables variables a ser probadas, además de principios del derecho y de las ciencias económicas. De ahí porque, de acuerdo con Santos-Kassouf (2008)

La teoría económica del delito de Becker prevé una relación inequívocamente positiva entre el retorno esperado de la actividad ilegal y el delito. Sin embargo, y éste es el punto limitante de su estudio, al utilizarse la renta per cápita como *proxy* para los retornos esperados del delito, no es posible afirmar a priori la relación esperada, una vez que esa variable está asociada tanto a las ganancias del delito, caso en que la relación sería positiva, en cuanto a sus costos de oportunidad, caso en que sería negativa. Esa variable aún integra los costos referentes a un individuo que cumple pena de prisión, pues es plausible que cuanto mayor es la renta, mayor será el costo del fracaso de la actividad criminal, lo que implica menores incentivos a la delincuencia, y consecuentemente, menores tasas de crímenes. (SANTOS-KASSOUF, pág. 359, 2008, traducción nuestra)³⁷

³⁷ Texto original: “A teoria econômica do crime de Becker prevê uma relação inequívocamente positiva entre o retorno esperado da atividade ilegal e o crime. Entretanto, e este é ponto limitante do seu estudo, ao se utilizar a renda per capita como proxy para os retornos esperados do crime, não é possível afirmar a priori a relação esperada, uma vez que essa variável está associada tanto aos ganhos do crime, caso em

El problema es prácticamente circular: no sólo los criminales actúan racionalmente, analizando costos y beneficios, según la comprensión de Becker (1968), sino también las propias víctimas hacen el mismo análisis al decidir si notifican, o no, el delito. Y esa decisión puede ser influenciada por acciones pasibles de política pública, que pueden mejorar el grado de reporte, desde que aumente los índices de recuperación de bienes e identificación de criminales.

3.2. El Modelo de Allingham y Sandmo (1972)

Los primeros modelos microeconómicos de evasión fiscal adoptaron el abordaje del modelo sobre selecciones criminales de Becker (1968) y el estudio de Allingham y Sandmo (1972).

Ellos fueron los pioneros en la aplicación de la teoría de la selección racional al estudio de la evasión fiscal. Los principales resultados obtenidos por el modelo y algunos modelos posteriores son expuestos a continuación.

En el modelo original, el contribuyente obtiene su renta, enseguida, hace su declaración de rendimientos a las autoridades fiscales. En ese instante, él escoge el importe de evasión de su renta real. Otra vez, el objetivo es maximizar su utilidad individual, que es función del consumo, variable relacionada a la renta disponible después del pago de los impuestos. Allingham y Sandmo observaron la semejanza de esta situación con la maximización de un portafolio de activos, sobre incertidumbre. El pago correcto de los impuestos debidos equivaldría a hacer posiciones en activos seguros. Ya la evasión fiscal correspondería a la adquisición de activos de riesgo, sujetos a eventuales perjuicios. Las pérdidas potenciales de los activos de riesgo estarían representadas por la probabilidad del adquirente ser investigado y sufrir multa superior

que a relação seria positiva, quanto aos seus custos de oportunidade, caso em que seria negativa. Essa variável ainda integra os custos referentes a um indivíduo que cumpre pena de prisão, pois é plausível que quanto maior a renda, maior será o custo do insucesso da atividade criminosa, o que implica menores incentivos à delinquência e, conseqüentemente, menores taxas de crimes. (SANTOS-KASSOUF, p. 359, 2008)”

al impuesto debido.

En este caso, la decisión relevante del individuo sería la de determinar la cantidad de renta a ofrecer como tributación. Él tomaría como parámetros la alícuota del impuesto, la probabilidad de ser fiscalizado y la multa a ser impuesta. Hecha la debida adaptación de esta concepción a la cuestión fiscal, la función utilidad individual esperada es expresada por ³⁸:

$$EU = (1 - p).U[W - t.X] + p.U[W - t.X - s(W - X)] \quad (12)$$

Donde W es la renta real, X la renta declarada, t es la alícuota del impuesto; s la multa; p la probabilidad de ocurrir una fiscalización; $y = W - t.X =$ renta disponible, no ocurriendo una auditoría; en cuanto $Z = W - t.X - s(W - X) =$ renta disponible, ocurriendo una auditoría.

Para el desarrollo del modelo y obtención de resultados, es necesaria la adopción de los preceptos que siguen:

- i. El comportamiento del contribuyente atiende a los axiomas de Newmann – Morgenstein, no existe aprendizaje o arrepentimiento en sus aptitudes, descartándose sentimientos de orden personal, tales como vergüenza o incomodidad del acto de evasión;
- ii. El contribuyente exhibe aversión al riesgo, lo que es garantizado con la suposición de que la función utilidad es positiva, creciente y cóncava [$U = U(c) > 0$; $U' > 0$; $U'' < 0$]. Queda claro que la utilidad de la toma de riesgo, determinada por las utilidades en Y y Z , es superada por la utilidad determinante en $c = W(1 - t)$. La diferencia de utilidad entre el riesgo (50% de chance de que ocurra el par de rentas Y y Z) y la seguridad (100% de chance de que ocurra la renta c) es de $-(dlf)$; y,
- iii. La renta evadida por el contribuyente es totalmente descubierta y recibida por los agentes del Fisco. En el caso de ocurrencia de auditoría.

³⁸ Hechas algunas alteraciones en el texto original, la exposición técnica que sigue fue retirada de Toporcov (2009).

Desde el punto de vista matemático, las condiciones de primer y segundo orden de este problema de maximización son dadas por las expresiones:

$$\frac{dEU}{dX} = -t(1-p).U'(Y) - (t-s).p.U'(Z) = 0 \quad (13)$$

$$\frac{d^2EU}{d^2x} = t^2.(1-p).U''(Y) + (1-s)^2.p.U''(Z) = D < 0 \quad (14)$$

Se nota que, la condición de segundo orden (O) está atendida, pues $U'' < 0$. Las condiciones de renta del contribuyente en la evasión fiscal pueden ser obtenidas imponiendo que, en el punto de la solución de la total de honestidad ($X = W$), la curva de la función utilidad sea decreciente, o sea $\frac{dEU}{dX} < 0$. De la condición de primer orden se llega a:

$$\frac{dEU}{dX} = -t.(1-p).U'(W-tW) - (t-s)p.U'(W-tW) < 0 \quad (15)$$

$$U'(W-tW)[-t(1-p) - (t-s)p] < 0$$

$$[-t(1-p) - (-t-s)p] < 0$$

$$-t + tp - tp + sp < 0$$

$$sp < t$$

Así, hay evasión fiscal cuando el “precio del activo seguro” [t] es superior a la expectativa del “precio del activo de riesgo” [E(P.s)]. Una vez establecidas las premisas básicas del modelo de Allingham y Sandmo, el comportamiento de los contribuyentes frente a la cuestión tributaria es obtenido a partir de la diferenciación total de la condición de primer orden en relación a los principales parámetros del modelo (X, W, t, se p) (Toporcov, 2009).

En el modelo descrito anteriormente, el comportamiento de los individuos es guiado únicamente por factores económicos. Inexisten, por lo tanto, sentimientos de

naturaleza moral. La única inhibición al total compromiso en la evasión fiscal es dada por la expectativa de perjuicios que el contribuyente tiene al adquirir el activo de riesgo, evadiendo sus tributos. Tal expectativa, a su vez, se expresa en dos dimensiones: (a) la multa a ser aplicada en el caso de que ocurra una fiscalización; y (b) la probabilidad p de que tal fiscalización se realice.

Según Toporcov (2009), para el estudio de la influencia de tales parámetros sobre el comportamiento de los individuos, la condición de primer orden es totalmente diferenciada y resuelta en relación a ambos, los parámetros (s y p), produciendo las expresiones:

$$\frac{dX}{ds} = -\frac{1}{D}pU'(Z) - \frac{1}{D}(W - X)(t - s)pU''(Z) \quad (16)$$

$$\frac{dX}{dp} = \frac{1}{D}[-tU'(Y) + (t - s)U'(Z)] \quad (17)$$

Tales expresiones son positivas, bastando que la multa exceda la alícuota legal ($s > t$), condición mínima exigida en cualquier sistema impositivo, una vez que la multa está incidiendo sobre la renta evadida. Así, tanto el aumento de la multa legal como la percepción por los contribuyentes de aumento en la intensificación de la fiscalización reducen la evasión fiscal. Allingham y Sandmo (1972) analizaron la decisión del individuo en declarar total o parcialmente sus rendimientos. Concluyeron que un aumento en la probabilidad de ser auditado y en el valor de la multa conlleva a un aumento de la renta declarada. Ellos también analizaron la tolerancia al riesgo y la renta, de forma que, cuanto menor es esta última, menos atractiva es la evasión.

En el modelo presentado, la tributación de la renta se efectúa de manera uniforme sobre el total del valor declarado. La alícuota media se confunde con la marginal, pues esta se mantiene constante en relación a la renta y no existe límite de exención. El modelo de esta forma está divorciado de la realidad. La mayoría de los países tributa los rendimientos utilizando alícuotas diferenciadas por etapas de renta, y no es raro que los individuos más “pobres” queden exentos del pago de impuestos, aprovechándose del así llamado límite de exención. Esta primera etapa de rendimientos exentos generalmente es aprovechada por los demás contribuyentes. Además, la renta “ex ante” del individuo es dada, restando al contribuyente apenas una decisión a tomar:

en cuanto declarar al Fisco. Sin embargo, de modo general, la renta alcanzada es en función de la cantidad de trabajo ofrecido.

Capítulo 4. La Evasión Fiscal y su Literatura Empírica

La Evasión Fiscal y su Literatura Empírica

El concepto de economía del delito introducido por Becker (1968) defiende la tesis de que individuos racionales buscan maximizar la utilidad esperada. La idea central consiste en el contraste entre los costos y beneficios esperados de las acciones, cuando deciden por las conductas conformes o contrarias a la ley, comparándolas con los resultados de su tiempo de trabajo en el mercado legal, considerando la posibilidad de aprehensión, condenación, y severidad de la punición y una mayor o menor propensión del individuo al “riesgo” de cometer acto ilegal.

Siguiendo la proposición de Becker, Ehrlich (1973) construyó un modelo de participación en actividades ilegales y lo probó para las variaciones de las tasas de criminalidad de los EE.UU. para los años de 1940, 1950 y 1960. El modelo fue utilizado para distinguir la asignación del tiempo por parte del criminal entre trabajo legal y delito. En el modelo, el tiempo es fijo, consecuentemente, cuanto más tiempo se permanece en una actividad legal, menos tiempo se tendrá para cometer crímenes.

En su modelo, Ehrlich demostró que para cometerse un delito la utilidad esperada de un sujeto tiene que aumentar hasta que su grado marginal supere las estimativas en cuanto al riesgo de ser atrapado y condenado. Él estimó una elasticidad del delito en relación al valor esperado de la punición de, respectivamente, - 0.5 y -0.3, corroborando el modelo de Becker.

Ehrlich también probó otras variables para medir el peso de ciertos presupuestos para la elección individual de cometer un delito. Las variables probadas fueron: (a) la renta media de las familias de determinada comunidad y (b) el porcentaje de familias que reciben hasta el primer cuartil de la renta de la comunidad. Este estudio ratifica un resultado positivo entre los años de estudio de una población adulta y el delito contra propiedad. Mostrando una reducción de la criminalidad derivada de una caída en la tasa de desempleo y desigualdad de renta, aunque el impacto del nivel de renta no es muy significativo.

Los resultados indican que la actividad de combate a la criminalidad tiene un efecto de represión sobre las tasas de delito y que hay correlación positiva entre desigualdad social e incidencia de crímenes contra la propiedad, además de una reducción de pérdidas sociales. En este aspecto, el modelo de Ehrlich va más allá del de

Becker, él no solamente calcula los costos del delito, sino también los beneficios de cometerse una actividad criminosa. Ehrlich concluyó de su modelo que criminales reincidentes necesitan de penas más duras.

El modelo de elección racional para el delito y los aspectos del delito organizado de Buchanan (1973), expresan comparaciones entre el delito organizado y un modelo de monopolio, entre las observaciones de la economía del delito. Él comparó la oferta competitiva del delito, además de demostrar como el delito organizado históricamente había ocupado el espacio del gobierno como ofertante de bienes y servicios sociales. Y también estima sobre costos de transacciones y sobre la probabilidad de éxito del delito organizado cuando éste tiene una ventaja monopolística en los costes de producción.

Becker y Stigler (1974) discuten sobre la temática de la corrupción y la política óptima de prevención y detención pública para esta gama de la criminalidad. Ellos argumentan que la corrupción de hecho debilita las políticas de combate al delito y que, ante la presencia de corrupción, un gobierno deberá modificar sus políticas de seguridad pública, buscando actuar de forma más dura en la elaboración de penas que tengan vínculos con la corrupción activa o pasiva. Los autores aportan que es más fácil que una organización criminal se involucre en actividades que comprendan corrupción que un individuo, debido principalmente a las características de economía de escala y al acceso a las informaciones.

En este sentido, la presencia del delito organizado, tanto las penas como la calidad de aprehensión e investigación, deben ser más duras, pues, como ya había delimitado Buchanan, el delito organizado se adapta mejor al ambiente – al “mercado” ilegal – que un individuo solo. Esto es, el delito organizado, como el propio nombre dice, es más eficiente en protegerse de medidas de combate a la criminalidad (BECKER y STIGLER, 1974).

Block y Heineke (1975) observaron que individuos son en parte afectados por diferencias éticas y psicológicas en la elección de comprometerse en una actividad criminosa. Propusieron que una mejor estimación de la oferta de delito debería estar basada en términos de una estructura de preferencias multifactoriales, con la utilización de un modelo que no se enfoque en cuestiones de renta. Los autores apuntaron que los resultados del modelo de Becker y Ehrlich, acerca de las oportunidades de ganancia en el mercado legal, son solamente verdaderos en el caso de que haya equivalentes

monetarios de las actividades legales e ilegales, y caso fueran independientes del nivel de riqueza.

Alm, McClelland y Schulze (1992) mostraron que cuando el individuo declara apenas parte de la renta y es auditado, la punición que debe pagar es menor que el equivalente al valor de impuesto que debería haber recaudado inicialmente.

Los experimentos demuestran que ante la oportunidad, e incluso incentivo a la evasión, los individuos acaban por sobreestimar la baja probabilidad de ser auditados, ahora esta percepción puede variar en otros países.

Mediante los modelos de la teoría de la prospección, en entendimiento de Kahneman y Tversky (1979), los individuos sobrestiman resultados que son apenas probables vis a vis aquellos que seguramente se obtienen. Por eso la tendencia, llamada de efecto de la certeza (certainty effect), contribuye a la aversión al riesgo en las elecciones que involucran certezas de ganancias y busca el riesgo en las elecciones que involucran certezas de pérdidas.

Elster (1989) añade el concepto de las normas sociales, que establece lo siguiente: si otros se comportaran de acuerdo con algún modo o comportamiento social, entonces los individuos se comportarían apropiadamente. Si ellos no lo hiciesen, entonces los individuos responderán de la misma forma. Así, los individuos pagarán correctamente sus impuestos si y solamente si creen que la conformidad fiscal sea una norma social. De este hecho, según Toporcov (2009):

Algunos individuos no pagarán impuestos si no consideran que estos se están gastando adecuadamente. Por lo tanto, tener la declaración de renta integral como norma social puede ser obtenida como atención a dos factores: el primero está relacionado a cómo el contribuyente juzga su conducta en relación con lo que es apropiado y aceptable. La segunda se refiere a cómo el contribuyente se siente tratado por el gobierno en relación al pago de impuestos, la rendición de cuentas de los servicios del gobierno o la responsabilidad de las decisiones del gobierno. (Traducción nuestra)³⁹

En efecto, los individuos pueden pagar correctamente sus impuestos porque valoran lo que obtienen con estos. Por otra parte, ellos podrían pagar aún más, siempre

³⁹ Texto original: “Ainda, alguns indivíduos não pagarão impostos caso não considerem que estes estão sendo gastos de forma apropriada. Portanto, ter a declaração de renda integral como norma social pode ser obtida com atenção a dois fatores: o primeiro é relacionado à como o contribuinte julga sua conduta em relação ao que é apropriado e aceitável. A segunda é relacionada à como o contribuinte se sente tratado pelo governo em relação ao pagamento de impostos, prestação de contas dos serviços do governo ou responsabilidade das decisões do governo. (TOPORCOV, p. 15, 2009).”

que tengan mayores respuestas a las acciones realizadas (Alm y McKee, 1998). Esto ocurre porque los individuos contribuirían de hecho en la inversión en bienes públicos. Por otro lado, además de factores como corrupción, tasa de gasto público o densidad de la regulación, es importante analizar percepciones subjetivas, expectativas, actitudes y motivaciones tales como *tax morale* o la calidad institucional (Torgler y Schneider, 2009). Se define *tax morale* como la obligación moral de pagar impuestos. Cuanto mayor sea la *tax morale* y, el nivel de calidad institucional, menor será la informalidad.

4.1. Evidencias Empíricas en la Literatura

Cuadro 2: Revisión de la Literatura Empírica

Estudio	Muestra	Metodología	Conclusiones
Friedland et. al (1978)	15 estudiantes israelís de psicología	Juego de simulación (cuestionarios)	El factor más importante que contribuyó para la evasión fue la tasa de impuesto cobrado. Por otro lado, al aumentar el tamaño de la multa, se reduce el importe evadido y la probabilidad de una sub-declaración.
Clotfelter, (1983)	47.000 declaraciones de contribuyentes seleccionados a partir del Programa TCMP ⁴⁰ de IRS ⁴¹	Estimación como modelo econométrico	Las evidencias econométricas sugieren que la evasión fiscal es sensible a la alícuota marginal de impuesto tal como la renta pos-impuesto tiene efectos significativos en la sub-declaración individual. Las estimativas de la elasticidad del rendimiento subnotificado en relación a las alícuotas marginales de los marginales son positivas y generalmente significativas. Como resultado empírico de cambios de tasa de impuesto, el efecto de conformidad medido en el estudio sin dudas tiene un efecto no intencional de política fiscal pasada.
Marreli y Martina (1988)		Modelo teórico propuesto y análisis de sus propiedades de equilibrio y de su comportamiento con diversas variables.	En examen de la evasión fiscal en el contexto de un mercado oligopolístico. Demostrado que la cantidad óptima de la evasión fiscal depende no sólo de colusión con el mercado, sino también del porcentaje de participación en el mercado. Si las participaciones en el mercado no fueran demasiado distantes, habría un aumento de la evasión fiscal, independientemente del tipo de impuesto existente. También fueron analizados los efectos de los parámetros controlados por el Estado (como la probabilidad de

⁴⁰Taxpayer Compliance Measurement Program

⁴¹Receita Federal Americana.

			detección, la penalidad y la alícuota) sobre la variable de conformidad fiscal, confirmando los resultados cualitativos obtenidos en la literatura para otros tipos de mercado.
Marrelli (1984)		Presenta un modelo de evasión fiscal indirecta óptima como una probabilidad constante de ser detectados y discute los resultados con relación a la decisión de desplazamiento / evasión	Son examinados algunos aspectos de la decisión de evadir los impuestos indirectos en el contexto de una empresa monopolista. En especial, el grado de interdependencia entre las decisiones de desvío tributario y de evasión fiscal. Demuestra que en caso de una determinada probabilidad de ser detectada, de que forma la evasión fiscal no tiene cualquier influencia sobre el monto de impuesto a ser evadido. El empresario evade el impuesto si puede y lo traslada a los consumidores como si no estuviese evadiéndolo. Demuestra que las autoridades fiscales cuando formulan reglas según las cuales la probabilidad de investigar varía de alguna forma con el importe de la base imponible declarada, los dos problemas de desplazamiento y evasión nos son separables. Demuestra también que, en este caso, la reducción de la probabilidad con declaraciones mayores es la regla más eficiente, a su vez que da origen a mayores cantidades producidas y a una tasa más alta de declaración de ingreso bruto.
Webley (1987)	46 estudiantes universitarios	Juego de simulación (cuestionarios)	Probabilidades mayores de auditoría producirán menos evasión fiscal (como estudios anteriores demostraron), pero no hay evidencia de que eso reduzca el número de ocasiones que las personas practiquen la evasión ni el valor de los impuestos evadidos, también afirman que el estudio corrobora el hecho de que la probabilidad de auditoría y las diferencias individuales son predictores de evasión fiscal.
Andreoni (1992)	Estudiantes Voluntarios de las clases de Principios Económicos.	Modelo dinámico de obediencia tributaria - proposición	El gobierno no consigue establecer que el resultado de la evasión sea negativo, levanta cuestiones con relación al momento ideal de las auditorías y del momento ideal de los pagos de impuesto evadidos y multas.
Alm, Jackson and McKee (1992 a)	Estudiantes universitarios voluntarios que no tenían experiencia previa con este tipo de experimento.	Juego de simulación (cuestionarios)	Apuntan que los contribuyentes aumentan su obediencia con mayores probabilidades de auditoría y valores de multas, entretanto estas respuestas no son tan intensas, también observan que el contribuyente concuerda en pagar sus tributos cuando observa retornos por parte del Estado.
Alm, Jackson	Voluntarios de	Juego de	Teniendo en vista la presión por parte de

and McKee (1992 b)	las clases de Principios Económicos	simulación (cuestionarios)	IRS de detectar las irregularidades por parte de los contribuyentes, al percibir retornos vía servicios públicos, el contribuyente tiende a ser más obediente aunque desconozca los valores de la multa y de la tasa de impuesto.
Alm, McClelland and Schulze (1992)	Estudiantes Universitarios de la Universidad de Colorado en Boulder.	Juego de simulación (cuestionarios)	Los resultados sugieren que la conformidad ocurre porque algunos individuos valoran los bienes públicos que sus propios impuestos financian. Un aumento en los beneficios que los individuos reciben proveniente de un aumento en los impuestos pagados aumenta su tasa de conformidad y los individuos sienten que pagan sus impuestos para recibir servicios gubernamentales, aunque cuando no hay posibilidad de detección y punición.
Feinstein (1992)	Datos de Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) relativos a los años 1982 y 1985	Estimación con modelo econométrico con 2 ecuaciones	Considerando los efectos de la alícuota marginal del impuesto de renta (la alícuota en la cual la ganancia adicional es tributado) y también de la renta bruta, concluye que la primera es negativa y la segunda nula.
Reckers et. al. (1994)	Residentes de Arkansas que participaron en el Arkansas Household Research Panel, un programa administrado por la Universidad de Arkansas. De los 350 cuestionarios enviados, 205 fueron devueltos.	Juego de simulación (cuestionarios)	Los resultados indican que las creencias morales individuales son altamente significativas en las decisiones de conformidad fiscal. Cuando la evasión fiscal es vista como una cuestión moral, los individuos son menos propensos a evadir impuestos, independientemente de la situación tributaria. Por otro lado, los individuos que no ven la evasión fiscal como una cuestión ética son influenciados por factores de encuadramiento. Entre tanto, el porcentaje global de “evasores” fue relativamente pequeño. La evasión fiscal es apenas una de las numerosas decisiones que los individuos toman en sus vidas personales y profesionales que evocan creencias éticas.
Siqueira y Ramos (2006)	Informaciones de las Declaraciones de Impuesto de Renta Personal, datos extraídos del Sistema de arrendamiento y fiscalización de la Receita Federal de Brasil.	Análisis de probabilidad y a partir simulaciones de comportamiento del contribuyente por medio del modelo propuesto.	Un aumento en las probabilidades de detección de la infracción (tanto en la auditoría interna – “MALHA” – que en la externa – FISCALIZACIÓN) reducen la evasión de impuesto sobre la renta de la persona física, un aumento de la alícuota marginal de impuesto también reduce la evasión, un aumento en la eficiencia de la detección de la “MALHA” reduce la evasión, mostrando que trabajar la eficiencia de la auditoría interna de la SRF puede traer resultados tan o más significativos que la modificación de la

			estructura de imposición (multas y probabilidades de detección).
Hibbs y Piculescu (2009)	The World Business Environment Surveys (WBES 2000)	Estimación con modelo econométrico	Los mercados para la corrupción surgen y grandes migraciones de la producción legal para la economía subterránea ocurren cuando un gran número de empresas se dan cuenta que pagar los impuestos no vale la pena – una circunstancia infeliz pues será incrementada esta falta de pago en los impuestos sobre los productores en la economía oficial que poseen mayores límites de tolerancia fiscal. La tolerancia fiscal es impulsada por evaluaciones sistemáticas de la disponibilidad, cualidad y utilidad de los servicios gubernamentales que apoyan actividades operacionales, impuestos y reglamentaciones sobre mano de obra empleada, compensación de las autoridades de ejecución y por la Detección y punición de la malversación burocrática.

Fuente: Elaborado por el autor.

Capítulo 5. El Perfil de la recaudación del ICMS

El Perfil de recaudación del ICMS

5.1. El Perfil de la recaudación del ICMS en Brasil

El ICMS es un impuesto sobre el consumo, clasificado sobre el aspecto económico como un tributo indirecto, o sea, los contribuyentes de hecho y de derecho son representados por distintas personas. Los contribuyentes que de hecho pagan ese tributo ante la Hacienda Pública son las empresas, industrias, comerciantes mayoristas y minoristas así como todos aquellos que en sus operaciones son tributados por este impuesto, pero quién asume parte de la carga de este impuesto es el consumidor final, si el productor logra repasar ese impuesto en el precio pagado por el consumidor.

Se nota en la Tabla 1, que la recaudación de ICMS en Brasil, en 2013, fue de R\$369.269.309 miles de reales, mientras que la recaudación per cápita de ese impuesto fue de R\$ 1.936,06. Se verifica que el Distrito Federal es el que menos recauda ICMS entre los entes federados, la recaudación en relación al PIB es el 3,575%, al paso que en Mato Grosso del Sul el porcentual es del 9,828%.

Se observa que Ceará posee una recaudación de ICMS en relación a su PIB próximo a la media nacional, aproximadamente 1 punto porcentual arriba, sin embargo en relación a su recaudación per cápita prácticamente la mitad, eso se debe a su PIB per cápita poseer esta misma relación con el PIB per cápita nacional.

Tabla 1: Recaudación de ICMS por estado en el año 2013

Unidades de la Federación	Recaudación ICMS 2013 en miles de R\$	PIB 2013 en miles de R\$	ICMS / PIB %	Población Censo 2010	ICMS per cápita en R\$
Brasil	369.269.309	5.316.453.957	6,9458	190.732.694	1.936,06
Norte	22.061.444	292.341.723	7,5465	15.865.678	1.390,51
Acre	801.960	11.440.020	7,0101	732.793	1.094,39
Amapá	791.948	12.762.338	6,2054	668.689	1.184,33
Amazonas	7.485.739	83.293.127	8,9872	3.480.937	2.150,50
Pará	8.025.258	120.948.905	6,6352	7.588.078	1.057,61
Rondônia	2.754.549	31.091.764	8,8594	1.560.501	1.765,17
Roraima	522.973	9.027.284	5,7932	451.227	1.159,00
Tocantins	1.679.017	23.778.286	7,0611	1.383.453	1.213,64
Noreste	57.415.861	722.809.161	7,9434	53.078.137	1.081,72
Maranhão	4.390.311	67.592.890	6,4952	6.569.683	668,27
Piauí	2.676.757	31.239.986	8,5684	3.119.015	858,21
Ceará	8.705.389	108.796.325	8,0015	8.448.055	1.030,46

Rio Grande do Norte	4.033.478	51.445.700	7,8403	3.168.133	1.273,14
Paraíba	3.787.496	46.325.355	8,1759	3.766.834	1.005,49
Pernambuco	11.708.614	140.727.623	8,3201	8.796.032	1.331,12
Alagoas	2.731.181	37.223.276	7,3373	3.120.922	875,12
Sergipe	2.551.093	35.192.685	7,2489	2.068.031	1.233,59
Bahia	16.831.542	204.265.321	8,2400	14.021.432	1.200,42
Sureste	198.298.130	2.938.538.823	6,7482	80.353.724	2.467,82
Minas Gerais	35.952.963	486.954.892	7,3832	19.595.309	1.834,77
Espírito Santo	8.787.045	117.042.934	7,5075	3.512.672	2.501,53
Rio de Janeiro	31.645.900	626.319.607	5,0527	15.993.583	1.978,66
São Paulo	121.912.221	1.708.221.390	7,1368	41.252.160	2.955,29
Sur	58.829.642	878.149.624	6,6993	27.384.815	2.148,26
Paraná	20.758.239	332.837.167	6,2368	10.439.601	1.988,41
Santa Catarina	14.010.837	214.217.274	6,5405	6.249.682	2.241,85
Rio Grande do Sul	24.060.566	331.095.183	7,2670	10.695.532	2.249,59
Centro-Oeste	32.664.232	484.614.625	6,740	14.050.340	2.324,80
Mato Grosso do Sul	6.792.785	69.117.774	9,828	2.449.341	2.773,31
Mato Grosso	7.464.696	89.123.839	8,376	3.033.991	2.460,36
Goias	12.137.751	151.010.221	8,038	6.004.045	2.021,60
Distrito Federal	6.269.000	175.362.791	3,575	2.562.963	2.446,00

Fuente: IBGE, en asociación con los Órganos Estaduales de Estadística, Secretarías Estaduales de Gobierno y Superintendencia de la Zona Franca de Manaus - SUFRAMA

Elaborado por el autor.

5.2. La Recaudación de ICMS en el Estado de Ceará

Se nota en la Tabla 2 que la recaudación de ICMS, representa en media el 95% de los ingresos propios del Gobierno del estado de Ceará. La segunda principal fuente de recaudación es el IPVA, aunque su valor no llega al 10% de la recaudación de ICMS. Observe también que el volumen de recaudación de ICMS es del orden del 8% del PIB estadual, y que a lo largo del período 2000 a 2013, la recaudación de ICMS cuadruplicó.

La menor tasa de crecimiento de recaudación de ICMS fue en 2007, el 4,31%; al mismo paso, la tasa de crecimiento de la economía fue del 7,58% en 2012, siendo que en 2002 la economía cearense creció el 16,99% en relación al año anterior. En tanto, se percibe que las tasas de crecimiento de ICMS y del PIB presentan cierta parsimonia.

Tabla 2: Recaudación de ICMS en el Estado de Ceará (2000 a 2013)

Año	ICMS	IPVA	Otros	Recaudación Total	PIB	Icms / Recaudación Total (%)	Icms / PIB (%)	Crecimiento ICMS (%)	Crecimiento PIB (%)
2000	1.868	79	9	1.956	22.380	95,49	8,35	-	-
2001	2.121	89	9	2.219	24.700	95,59	8,59	13,58%	10,37

2002	2.423	99	10	2.532	28.896	95,72	8,39	14,23%	16,99
2003	2.634	110	11	2.755	32.565	95,60	8,09	8,68%	12,70
2004	2.995	124	8	3.127	36.866	95,78	8,12	13,71	13,21
2005	3.145	141	10	3.296	40.935	95,41	7,68	5,01	11,04
2006	3.756	166	20	3.942	46.303	95,29	8,11	19,44	13,11
2007	3.918	202	15	4.134	50.331	94,77	7,78	4,31	8,70
2008	4.719	245	22	4.986	60.099	94,64	7,85	20,46	19,41
2009	5.134	290	26	5.450	65.704	94,21	7,81	8,80	9,33
2010	6.149	323	36	6.508	77.865	94,48	7,90	19,76	18,51
2011	6.795	392	54	7.241	87.982	93,84	7,72	10,50	12,99
2012	7.646	456	54	8.156	94.655	93,75	8,08	12,53	7,58
2013	8.705	536	75	9.316	108.796	93,45	8,00	13,85	14,94

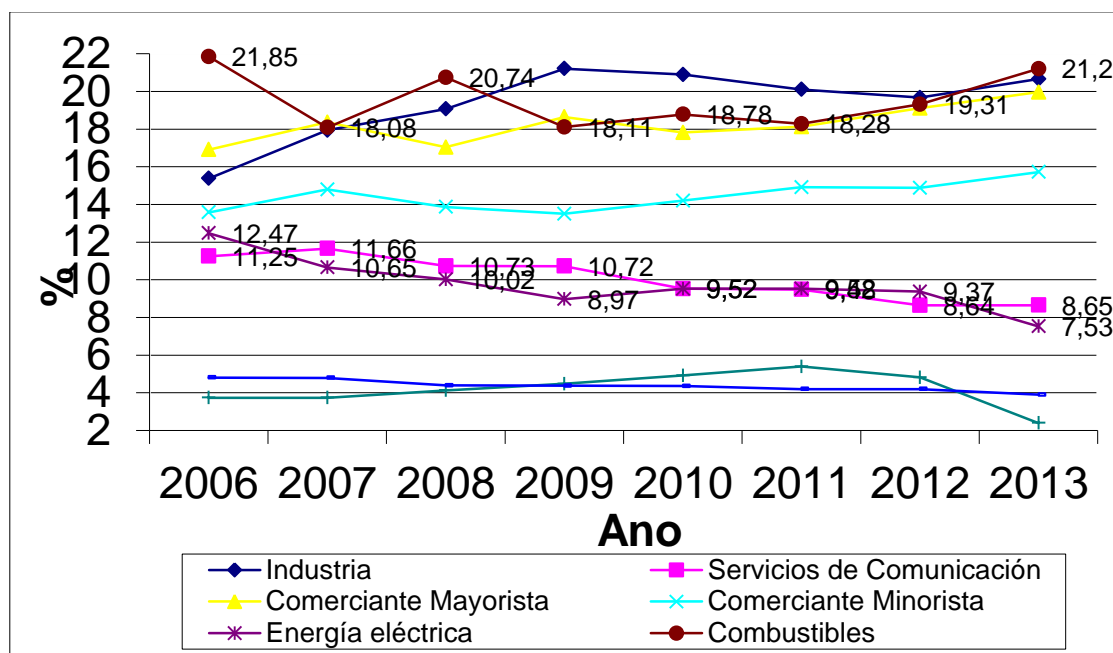
*** valores en millones de R\$

Fuentes: Recaudación ICMS Ceará: SEFAZ-CE, PIB: IBGE.

Elaborado por el autor.

Al analizar la participación de cada seguimiento en la recaudación general de ICMS de Ceará, se advierte en el Gráfico 1 que los principales segmentos en términos de recaudación son Combustibles, Comunicación y Energía⁴², acompañados por el sector de auditoría nombrado de CEMAS – Célula de Macrosegmentos contando con 739 contribuyentes que corresponderán al 37,38% de la recaudación total del estado en 2013.

Gráfico 1: Participación en la recaudación de ICMS por segmento



Fuente: Balance General del Estado, elaborado por el autor.

(*) FECOP: Fondo Estadual de Combate a la Pobreza⁴³

⁴² Los segmentos Servicios de Comunicación, Energía Eléctrica y Combustible congregan a los contribuyentes Empresas de Telecomunicaciones, los Generadores y Distribuidores de Energía Eléctrica, Refinerías y Distribuidores de Combustibles.

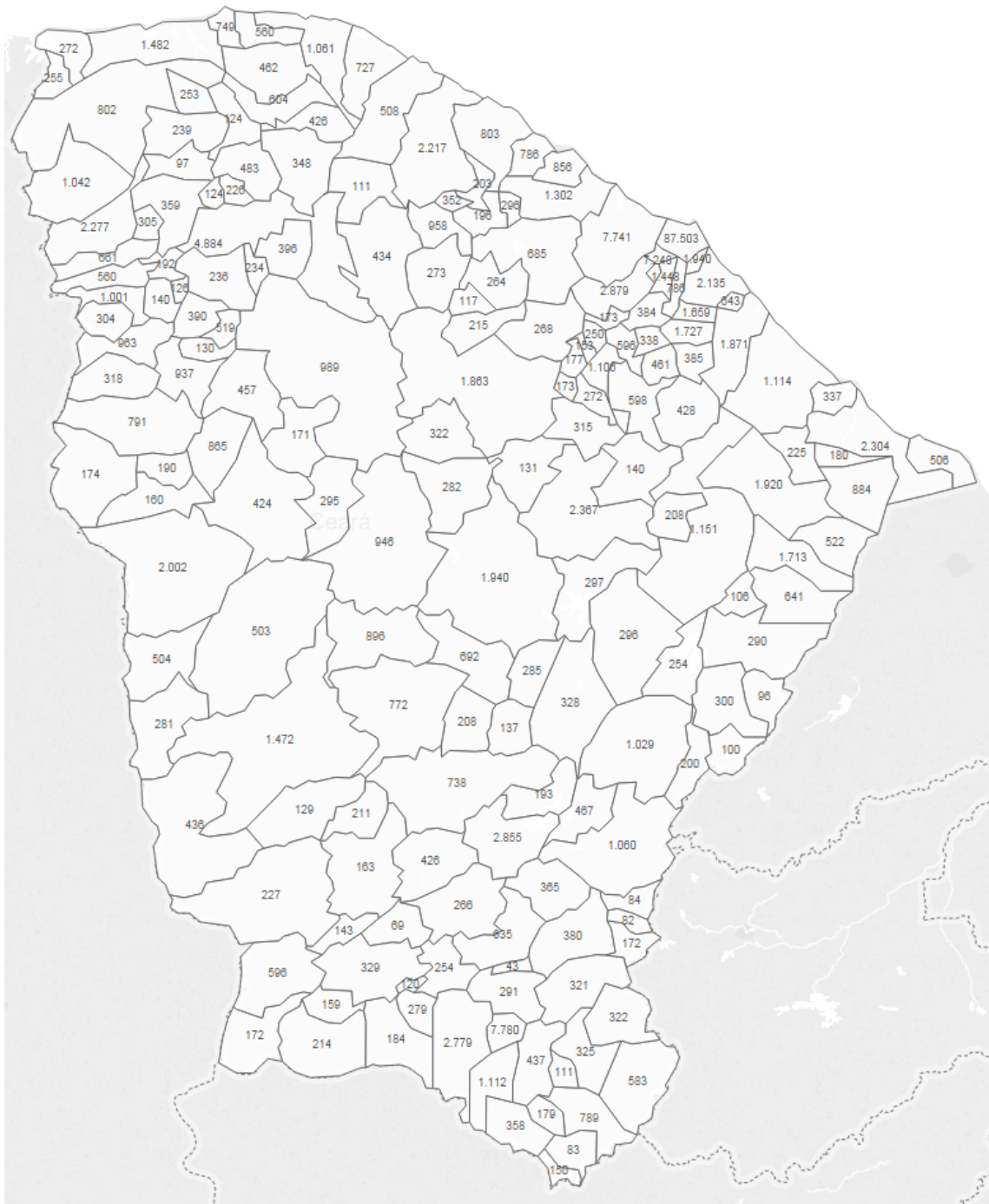
⁴³ El Fondo Estadual de Combate a la Pobreza - FECOP, creado a través de la Ley Complementaria nº 37,

De acuerdo con el Registro de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda de Ceará – CGF, el 06 de enero de 2014 existían 222,701 contribuyentes inscritos en ICMS con situación registrada activa, incluyendo empresas con sede en territorio cearense y sustituto tributario de otros estados (868 contribuyentes, responsables por la recaudación anticipado del ICMS en las operaciones para el Estado de Ceará en 2013), del total recaudado con el ICMS en 2013 de los R\$ 8.705.388.723,72, R\$ 1.435.614.298,78 fueron oriundos de los Contribuyentes Sustitutos Tributarios con sede en otros estados, por Personas Físicas y Personas Jurídicas sin Inscripción en Registro General de la Hacienda.

Se señala en la Figura 1 que los contribuyentes de ICMS están distribuidos de forma espacial en todo el territorio cearense, en total son 221.833 contribuyentes distribuidos en los 184 municipios.

de 26/11/2003 (DOE de 27/11/2003), y regulado por el Decreto n° 29.910, de 29/09/2009 (DOE de. Se trata de un Fondo Especial de Gestión, de naturaleza contable, cuya finalidad consiste en viabilizar, para la población pobre y extremadamente pobre del Estado de Ceará, acceso a niveles dignos de subsistencia, mediante la aplicación de los recursos en acciones suplementarias de nutrición, vivienda, educación, salud, saneamiento básico, refuerzo de la renta familiar, combate a la sequía y otros programas de relevante interés social, para promover la mejora de la calidad de vida. Se trata de una reserva de ingresos, cuyos productos se vinculan a la realización de la aludida finalidad, compuesta con los siguientes recursos: parcela del producto de la recaudación, correspondiente al adicional de dos puntos porcentuales, en la alícuota del Impuesto sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercancías y sobre Prestaciones de Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal y de Comunicación - ICMS, o del impuesto que venga a sustituirlo, incidente sobre productos y servicios especificados en la Ley Complementaria n° 37/2003, con sus respectivas alícuotas; los créditos presupuestarios, en límites definidos anualmente en la Ley de Directrices Presupuestarias; donaciones, ayudas, subvenciones y legados, de cualquier naturaleza, de personas físicas o jurídicas, del país o del exterior; ingresos derivados de la aplicación de sus recursos; y otros ingresos que se destinen al Fondo.

Figura 1: Distribución espacial de los contribuyentes de ICMS en Ceará.



Datos: SEFAZ-CE
Elaborado por el autor.

En la Tabla 3, se optó por construir un ranking de los 30 municipios con mayores valores de recaudación de 2013, los cuales concentran aproximadamente el 97,5% del

total de la recaudación del ICMS por los contribuyentes con sede en Ceará.

Se observa que en Fortaleza, capital del Estado, la recaudación es casi diez veces superior a la de Maracanaú, segunda mayor del Estado. En relación a la cantidad de contribuyentes, 87,503 tienen sede en Fortaleza. Sin embargo el mayor valor de recaudación por habitante es en la ciudad de São Gonçalo do Amarante, R\$ 5.225,09. Mientras Icó tiene el menor valor entre los 30 municipios de mayor recaudación.

La actividad económica en el estado está altamente concentrada en Fortaleza y su Región Metropolitana, así como Sobral y Juazeiro do Norte. Esto refleja distorsiones en la distribución de renta y empleo y, a la vez, en IDHM. Como el Estado debe repasar el 25% de la recaudación a los municipios, siendo el 75% en función del valor adicionado, esto se refleja directamente en la actividad económica del municipio.

Tabla 3: Ranking de los 30 municipios con mayores valores de recaudación de 2013

Posición	Municipio	IDHM ⁴² 2010	Recaudación (RS) 2013 (en miles)	Nº Contribuyentes 2013	Nº Habitantes 2010	Recaudación por Contribuyente (RS)	Recaudación por Habitante (RS)
1	Fortaleza	0,754	5.068.555	87.503	2.452.185	57.924,36	2.066,95
2	Maracanaú	0,686	542.832	7.248	209.057	74.894,08	2.596,58
3	Caucaia	0,682	280.688	7.741	325.441	36.259,95	862,49
4	São Gonçalo do Amarante	0,665	229.329	1.302	43.890	176.135,95	5.225,09
5	Sobral	0,714	153.668	4.884	188.233	31.463,76	816,38
6	Juazeiro do Norte	0,694	148.082	7.780	249.939	19.033,74	592,47
7	Aquiraz	0,641	119.346	2.135	72.628	55.899,98	1.643,26
8	Eusébio	0,701	79.876	1.940	46.033	41.173,61	1.735,21
9	Horizonte	0,658	79.019	1.659	55.187	47.631,08	1.431,86
10	Pacatuba	0,675	53.839	1.448	72.299	37.182,02	744,68
11	Iguatu	0,677	41.946	2.855	96.495	14.692,26	434,70
12	Barbalha	0,683	31.380	1.112	55.323	28.220,17	567,23
13	Maranguape	0,659	29.394	2.879	113.561	10.209,80	258,84
14	Crato	0,713	28.770	2.779	121.428	10.352,94	236,94
15	Aracati	0,655	28.642	2.304	69.159	12.431,57	414,15
16	Morada Nova	0,610	17.534	1.151	62.065	15.233,73	282,51
17	Russas	0,674	17.510	1.920	69.833	9.120,06	250,75
18	Tianguá	0,657	16.505	2.277	68.892	7.248,74	239,58
19	Itapipoca	0,640	15.576	2.217	116.065	7.025,88	134,20
20	Pacajus	0,659	14.923	1.727	61.838	8.641,15	241,33
21	Quixadá	0,659	13.970	2.367	80.604	5.902,36	173,33
22	Trairi	0,606	12.064	803	51.422	15.024,55	234,62
23	Itaitinga	0,626	11.260	786	35.817	14.326,79	314,40
24	Quixeramobim	0,642	10.064	1.940	71.887	5.187,92	140,01
25	Cascavel	0,646	8.747	1.871	66.142	4.675,48	132,26
26	Limoeiro do Norte	0,682	8.527	1.713	56.264	4.978,11	151,56
27	Jaguaribe	0,621	7.246	1.029	34.409	7.042,55	210,61
28	Jaguaruana	0,624	6.711	884	32.236	7.591,78	208,19
29	Ico	0,606	6.509	1.060	65.456	6.140,88	99,45
30	Brejo Santo	0,647	6.187	789	45.193	7.842,63	136,92

Fuente: Recaudación - INTERLACE⁴⁵ SEFAZ-CE, 2014, IDHM: Atlas Brasil 2013 Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. Población: IBGE

⁴⁴ IDHM: El Índice de Desarrollo Humano Municipal (IDHM) es una medida compuesta de indicadores de tres dimensiones del desarrollo humano: longevidad, educación y renta. El índice varía de 0 a 1. Cuanto más cerca de 1, mayor el desarrollo humano. Disponible en <http://www.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/conceitos/o-que-e-o-idhm.html>

A continuación, en la Tabla 4 se caracterizan los contribuyentes del estado por el segmento y su representatividad en la recaudación de estos principales 30 municipios, el general del estado y su comparación con la media de Brasil.

Tabla 4: *ranking de los 30 municipios con mayores valores de recaudación de 2013 – Participación por segmento.*

Posición	Municipio		Industria	Comerciante Mayorista	Comerciante Minorista	Combustible	Energía eléctrica	Servicios de Comunicación	Servicio de Alimentación Alojamiento	Servicios de transporte	Otros Segmentos
1	Fortaleza	Qtd.contrib.	15.260	2.634	53.813	43	37	153	10.399	1.176	3.988
		% recaudación	5,764%	22,052%	16,456%	26,469%	10,768	15,295%	0,759%	1,642%	0,795%
2	Maracanau	Qtd.contrib.	1.461	187	4.591	5	7	4	632	158	203
		% recaudación	50,006%	43,343%	4,403%	0,002%	0,167%	0,001%	0,039%	1,690%	0,350%
3	Caucaia	Qtd.contrib.	1.591	76	4.936	5	5	3	832	93	200
		% recaudación	29,857%	9,489%	23,755%	0,115%	33,636	0,007%	0,293%	2,693%	0,156%
4	Sao Gonçalo Do Amarante	Qtd.contrib.	107	6	848	3	9	1	211	37	80
		% recaudación	5,594%	0,101%	0,471%	80,339%	10,971	0,000%	0,032%	1,456%	1,035%
5	Sobral	Qtd.contrib.	496	54	3.515	1	1	9	610	62	136
		% recaudación	63,574%	12,524%	22,157%	0,003%	0,015%	0,042%	0,345%	0,909%	1,035%
6	Juazeiro do Norte	Qtd.contrib.	1.335	109	5.441	2	1	10	570	97	215
		% recaudación	17,895%	18,673%	60,274%	0,000%	0,017%	0,054%	0,973%	1,707%	0,406%
7	Aquiraz	Qtd.contrib.	362	28	1.308	1	3	2	244	20	167
		% recaudación	78,969%	15,679%	1,807%	0,000%	0,078%	0,001%	1,652%	1,402%	0,412%
8	Eusebio	Qtd.contrib.	465	83	892	6	0	1	160	83	250
		% recaudación	64,972%	28,215%	2,136%	1,610%	0,000%	0,005%	0,168%	1,363%	1,529%
9	Horizonte	Qtd.contrib.	321	11	1.076	1	0	0	140	25	85
		% recaudación	84,584%	7,550%	2,666%	0,000%	0,000%	0,000%	0,492%	4,135%	0,573%
10	Pacatuba	Qtd.contrib.	356	8	912	0	1	1	113	14	43
		% recaudación	88,723%	5,449%	2,204%	0,000%	1,631%	0,000%	0,023%	1,652%	0,319%
11	Iguatu	Qtd.contrib.	403	29	2.040	0	1	2	203	38	139
		% recaudación	17,231%	12,069%	69,627%	0,000%	0,068%	0,000%	0,182%	0,425%	0,399%
12	Barbalha	Qtd.contrib.	144	23	784	2		1	108	12	38
		% recaudación	68,054%	21,846%	8,870%	0,000%	0,000%	0,101%	0,305%	0,469%	0,355%
13	Maranguape	Qtd.contrib.	671	11	1.726	0	0	2	349	29	91
		% recaudación	71,917%	2,351%	14,974%	0,000%	0,000%	0,022%	0,155%	8,991%	1,591%
14	Crato	Qtd.contrib.	358	27	1.955	3	1	7	302	34	92
		% recaudación	30,524%	13,140%	47,693%	6,387%	0,116%	0,088%	1,235%	0,469%	0,347%
15	Aracati	Qtd.contrib.	236	25	1.506	2	12	3	326	27	167
		% recaudación	15,311%	62,631%	17,304%	0,166%	0,103%	0,082%	0,924%	0,535%	2,943%
16	Morada Nova	Qtd.contrib.	121	5	861	0	0	0	72	30	62
		% recaudación	79,367%	0,059%	17,009%	0,000%	0,000%	0,000%	0,023%	1,640%	1,902%
17	Russas	Qtd.contrib.	324	13	1.346	0	0	3	122	26	86
		% recaudación	23,169%	42,112%	32,369%	0,000%	0,000%	0,001%	0,107%	1,095%	1,148%
18	Tangua	Qtd.contrib.	211	33	1.709	0	3	2	149	9	161
		% recaudación	4,475%	35,200%	58,962%	0,000%	0,000%	0,000%	0,148%	0,111%	1,105%
19	Itaipococa	Qtd.contrib.	209	11	1.754	0	0	9	179	7	48
		% recaudación	44,478%	3,717%	49,762%	0,000%	0,000%	0,110%	0,578%	0,678%	0,678%
20	Pacajus	Qtd.contrib.	304	14	1.211	0	0	1	94	20	83
		% recaudación	62,383%	12,038%	24,489%	0,000%	0,000%	0,049%	0,264%	0,636%	0,141%
21	Quixada	Qtd.contrib.	249	12	1.753	1	0	5	196	16	135
		% recaudación	9,639%	15,516%	57,271%	16,685%	0,000%	0,000%	0,586%	0,067%	0,234%
22	Trairi	Qtd.contrib.	52	1	619	0	17	0	82	2	30
		% recaudación	79,590%	0,013%	7,084%	0,000%	12,648	0,000%	0,412%	0,000%	0,253%
23	Itaitinga	Qtd.contrib.	164	5	504	0	0	0	54	22	37
		% recaudación	62,924%	0,071%	6,777%	0,000%	0,000%	0,000%	0,055%	29,829%	0,344%
24	Quixeramobim	Qtd.contrib.	214	6	1.466	0	0	5	155	12	82
		% recaudación	50,764%	0,965%	43,364%	0,000%	0,000%	0,032%	0,171%	3,260%	1,444%
25	Cascavel	Qtd.contrib.	255	15	1.309	1	0	0	181	8	102
		% recaudación	55,780%	1,964%	40,772%	0,000%	0,000%	0,000%	0,413%	0,005%	1,066%
26	Limoeiro do Norte	Qtd.contrib.	222	22	1.166	1	0	4	115	0	155
		% recaudación	12,067%	4,835%	74,605%	0,000%	0,000%	0,475%	0,137%	0,170%	7,711%

⁴⁵ INTERLACE - Base de datos disponible por SEFAZ-CE con datos relativos a la recaudación del ICMS, datos de registro de los contribuyentes así como el control relativo a las acciones fiscales y actas de infracción.

Posición	Municipio		Industria	Comerciante Mayorista	Comerciante Minorista	Combustible	Energía eléctrica	Servicios de Comunicación	Servicio de Alimentación Alojamiento	Servicios de transporte	Otros Segmentos
27	Jaguaribe	Qtd.contrib.	113	7	721	0	0	5	55	20	108
		% recaudación	46,985%	12,539%	39,531%	0,000%	0,000%	0,050%	0,248%	0,082%	0,565%
28	Jaguaruana	Qtd.contrib.	166	3	552	0	0	2	38	11	112
		% recaudación	78,700%	0,769%	18,815%	0,000%	0,000%	0,004%	0,033%	0,010%	1,668%
29	Ico	Qtd.contrib.	88	5	829	0	0	2	90	4	42
		% recaudación	3,383%	27,307%	68,885%	0,000%	0,000%	0,007%	0,239%	0,017%	0,162%
30	Brejo Santo	Qtd.contrib.	62	12	629	0	0	2	42	6	36
		% recaudación	11,057%	12,149%	75,498%	0,000%	0,000%	0,026%	0,215%	0,003%	1,052%
***	154 Municipios restantes	Qtd.contrib.	5.520	264	50.114	9	56	114	4.310	390	2.953
		% recaudación	23,186%	6,255%	62,900%	0,106%	0,143%	0,546%	0,669%	2,216%	3,980%
Total	Ceará	Qtd.contrib.	31.840	3.739	151.886	86	154	353	21.133	2.516	10.126
		% recaudación	16,832%	21,245%	17,774%	21,072%	9,205%	10,682%	0,640%	1,731%	0,819%
	Brasil	% recaudación	28,040%	16,073%	10,689%	16,447%	7,096%	9,524%		1,828%	10,303%

Fuentes: Recaudación Ceará – INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, Recaudación BRASIL Consejo Nacional de Política Hacendaria – CONFAZ, elaborado por el autor.

En la Tabla 4, se identifica que la industria en Ceará participa en la recaudación del ICMS con aproximadamente 11 puntos porcentuales menos que la media nacional, indicando ser un estado no tan industrial. En contra partida el sector del comercio, mayorista y minorista sumados, (39,019%) se sitúa bien superior a la media nacional (26,762%), aproximadamente 12 puntos porcentuales arriba. Ante estos dos segmentos se puede inferir que Ceará es un estado más consumidor que productor. Los demás segmentos parecen guardar una diferencia más próxima a la media nacional.

Cabe resaltar que de los 221,833 contribuyentes cearenses, 96,040 entre microempresas y empresas de pequeño porte son optantes por el Simple Nacional (42,29%) responden por el 6,099% de la recaudación y 94,268 son encuadradas en el MEI – Micro Emprendedor Individual (42,50%), participan con el 0,074% del recaudado con el ICMS, o sea hay 190,308 contribuyentes con tratamiento diferenciado tanto en las obligaciones accesorias como en las alícuotas aplicables, totalizando el 85,79% de la base de contribuyentes, son responsables por apenas el 6,173% de la recaudación en territorio cearense.

En otro extremo, los 1.000 mayores contribuyentes cearenses en valores de recaudación corresponden por el 83,89%. Se verificó a partir de este número que la recaudación de ICMS está muy concentrada en pocos contribuyentes y en pocos municipios, una vez que los 30 principales municipios tienen el 97,5%.

Hasta este punto, los números presentados son regidos por el régimen de caja. A partir del próximo capítulo se usará el régimen de competencia, por ejemplo, una

determinada recaudación al 2013 puede haber sido realizada en 2014 con los suplementos legales, se trata de una recaudación de la competencia de 2013, de las operaciones o prestaciones realizadas en 2013, nos parece más preciso al establecer el encubrimiento detectado en determinado año cuando fuera el caso.

Capítulo 6. Evasión del ICMS en el Estado de Ceará

Evación del ICMS en el Estado de Ceará

El objetivo de toda administración tributaria consiste en combatir la evasión fiscal, debe siempre desarrollar una estructura tributaria que mantenga la actividad ilícita de la evasión fiscal de manera no lucrativa. El peso de la penalidad debe superar el beneficio de la evasión, es decir, el costo de la penalidad debe superar el costo del pago espontáneo del impuesto.

PINTO (2008) destaca los maleficios de la evasión fiscal:

Dado que la evasión fiscal es una sustracción de recursos que se destina a la oferta de beneficios por el Estado a la sociedad, es de esperar una relación negativa de la sociedad a su práctica por parte de las empresas. Se puede, pues, considerar que la evasión está incluida en los maleficios al Medio Ambiente General, especialmente cuando ocurre en la forma de evasión. (PINTO, 2008, p.66) (Traducción nuestra)⁴⁶

Esta estructura tributaria que se desarrolla no depende solamente de la administración tributaria sino de todo un proceso legislativo para crear leyes que alcancen este objetivo de hacer no atractivo el ilícito tributario. En las palabras de Sabbag (2012: pág. 911):

La Administración Tributaria se traduce en un conjunto de acciones y actividades, integradas y complementarias entre sí, que esperan garantizar el cumplimiento por la sociedad de la legislación tributaria, que se muestra por medio de la presencia fiscal, tanto en el marco de la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias como en la construcción y mantenimiento de la percepción de riesgo sobre el calculado incumplimiento. Estas acciones y actividades se sostienen en la normalización de la legislación tributaria y en un conjunto integrado de sistemas de información, alimentados por datos registrados económico-fiscales, suministrados al Fisco por los propios contribuyentes o por terceros, mediante la presentación de diversas modalidades de declaraciones. (Traducción nuestra)⁴⁷

De aplicación obligatoria es el procedimiento de la Auditoría Fiscal, que busca

⁴⁶ Texto original: “Sendo a evasão fiscal uma subtração de recursos que se destinariam à oferta de benefícios pelo Estado à sociedade, é de se esperar uma relação negativa da sociedade à sua prática por parte das empresas. Pode-se, portanto, considerar que a evasão está incluída nos malefícios ao Meio Ambiente Geral, nomeadamente quando ocorre na forma de sonegação. (PINTO, 2008, p. 66)”

⁴⁷ Texto original: “A Administração Tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais econômico-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações”

analizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a que los contribuyentes están sometidos, comprende entre otros procedimientos, la revisión del cálculo del tributo y la constatación de que los procedimientos adoptados por el contribuyente auditado atienden a las legislaciones vigentes. Según Jund Filho (2000, pág.32):

“La auditoría tributaria objetiva el examen y la evaluación de planificación tributaria y la eficiencia y eficacia de los procedimientos y controles adoptados para la operación, pago y recuperación de impuestos, tasas y cualquier carga de naturaleza fisco-tributaria que incida en las operaciones, bienes y documentos de la empresa”.(Traducción nuestra)⁴⁸

Según Fernández (2007):

De igual modo que la investigación teórica sobre la empresa en relación al comportamiento irregular es escasa y muy específica, a la hora de concretar los principales trabajos de carácter empírico, la cuestión se vuelve, por diversas razones, aún más delicada.

De una parte, el papel de la empresa, como agente que toma decisiones, prácticamente no ha suscitado interés en la investigación empírica sobre cumplimiento fiscal, a pesar de que, desde un punto de vista del análisis empírico, considerar la naturaleza de los ingresos y, con ello la naturaleza del agente generador de esos puede proporcionar a los estudios un carácter completamente diferente.

6.1. La Evasión apurada por la Administración Tributaria Cearense

Este capítulo trata sobre el análisis de las acciones fiscales desarrolladas por la Secretaría de Hacienda de Ceará, y a partir de los contribuyentes establecidos en Ceará y que fueron auditados, cuantificar el porcentaje medio de impuesto evadido en relación a su recaudación espontánea y el peso de la penalidad sufrida; y también de la sanción en relación a la obligación accesoria, donde no existe impuesto eludido o multa autónoma, sólo alguna formalidad prevista en la legislación no cumplida; así como el análisis de los actos de infracción aplicados en el tránsito de mercancías en los puestos fiscales de divisa⁴⁹.

⁴⁸ Texto Original: "A auditoria tributária objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer ônus de natureza fisco-tributária que incida nas operações, bens e documentos da empresa"

⁴⁹ La Célula de Fiscalización de la Mercancía en Tránsito, abarca los Puestos fiscales de Divisa, el Núcleo de Registro de Notas Fiscales y el Núcleo de Fiscalización y Monitoreo Electrónico que, entre otras actividades, son responsables por el registro, control y fiscalización de las operaciones y prestaciones

Hasta el capítulo anterior, las cifras presentadas sobre la recaudación se regían por el régimen de caja. A partir de este capítulo se utiliza el régimen de competencia, por ejemplo, una determinada recogida de 2013 puede haber sido realizada en 2014 con los aumentos legales, se trata de una recaudación de la competencia de 2013, de las operaciones o de las prestaciones realizadas en 2013, nos parece más preciso al establecer la evasión detectada en el año cuando sea el caso.

Es preciso aclarar que, a pesar de la evasión realizada por un determinado contribuyente en 2003, por ejemplo, haber sido detectada en una acción fiscal en 2008. El acto delictivo fue cometido en 2003, la decisión de eludir fue tomada en 2003. Teniendo en cuenta el modelo básico de análisis de la evasión fiscal de Allingham y Sandmo (1972), la decisión fue tomada según la percepción de este contribuyente del beneficio generado por esta práctica, la probabilidad de ser detectado y el peso de la punición en caso de que fueran vigentes en el año de 2003.

Para determinar la recaudación espontánea se consideran los siguientes códigos de ingresos:⁵⁰

Cuadro 3: Códigos de Recaudación considerados en la contabilidad de la recaudación espontánea:

CÓDIGO DE INGRESO	INGRESO
1015	ICMS RÉGIMEN MENSUAL DE APURACIÓN
1023	ICMS ANTICIPADO
1031	ICMS SUSTITUCIÓN ENTRADA INTERESTADUAL
1058	ICMS SUSTITUCIÓN DE SALIDA
1082	ICMS IMPORTACIÓN

interestaduais de entrada y de salida de mercancías, las operaciones de importación y exportación, incluidas las operaciones de tránsito libre.

⁵⁰ Código de Ingreso: por cada pago realizado por el contribuyente es emitido un DAE - Documento de Recaudación Estadual que recibe un código de ingreso para que el tesoro estadual identifique el origen y tipo de ingresos.

1090	ICMS DIFERENCIAL DE ALÍCUOTA
1104	ICMS SUSTITUCIÓN ENTRADA INTERNA
1120	ICMS OTROS
1139	ICMS TRANSPORTE DE CARGA
1155	ICMS MENSUAL SIMPLE NACIONAL

Cuadro 4: Códigos de Recaudación no considerados en la contabilidad de la recaudación espontánea:

CÓDIGO DE INGRESO	INGRESO
1040	ICMS ACTA DE INFRACCIÓN
1066	ICMS DEUDA ACTIVA
1074	ICMS PARCELACIÓN
1112	ICMS ALMACENAMIENTO FINAL
1147	ICMS DIFERIDO FDI

Con respecto a las acciones fiscales desarrolladas por las Células de Auditoría Fiscal⁵¹ o por las Cexat's⁵², se analizan aquellas con situación CONCLUIDA. Para las

⁵¹ Las Células de Auditoría Fiscal o formalmente nombradas las Células de Gestión Fiscal de los Sectores Económicos, además de otras actividades, son responsables de ejecutar auditorías y monitoreo fiscal de contribuyentes encuadrados en los respectivos sectores económicos, así como otras acciones fiscales correlacionadas definidas en la legislación pertinente, incluso en conjunto con otras unidades de la Administración Tributaria, cuando es necesario, son responsables de los grandes contribuyentes, contribuyentes no optando por el Simple Nacional, y acciones fiscales plenas no desarrolladas por las Cexat.

⁵² Célula de Ejecución de la Administración Tributaria - Compete a ésta, entre otros procedimientos burocráticos, ejecutar acciones de atención, monitoreo fiscal y acciones fiscales restringidas. Estas son en su mayoría fiscalizaciones de contribuyentes optando por el Simple Nacional y los Micro Empresarios

actas de infracción se utilizan aquellas que no fueron presentadas defensas, las liquidadas, las inscritas en deuda activa. Son excluidas de este análisis, las actas de infracción con las siguientes situaciones:

- Extinta en 1°. Instancia;
- Extinta en 2°. Instancia;
- Extinta en recurso especial;
- Improcedente en 1°. Instancia;
- Improcedente en 2°. Instancia;
- Improcedente en recurso especial;
- Juzgada extinta recurso extraordinario;
- Juzgada improcedente recurso extraordinario;
- Juzgada nulo recurso extraordinario;
- Nula en 1°. Instancia;
- Nula en 2°. Instancia;
- Nula en recurso especial

Por una limitación en los datos proporcionados por SEFAZ-CE a través de una base de datos gerencial nombrada INTERLACE, en la base del Control de las Acciones Fiscales (CAF), cuando un acta de infracción se refiere a una acción fiscal, o Mandado de Acción Fiscal (MAF), y éste engloba más de un período (más de un año); no es ofrecido en esta base de datos a qué año se refiere el valor sancionado, es decir, no se puede precisar de qué año específico el valor cobrado de impuesto o multa a cuál año pertenece, se sabe que pertenece al período vinculado en el MAF, de esta forma en estos casos se atribuye a MAF y el Acta de Infracción al primer período, o sea, al primer año de la acción fiscal.

La Tabla 5 presenta información sobre la evasión fiscal detectada y sancionada por la administración tributaria cearense. El año de referencia no es el año en que se ejecutó la fiscalización, sino el año fiscalizado. Se observa que el número de actas de infracción y el porcentaje del impuesto cobrado en relación a la recaudación espontánea

Individuales.

comienza una tendencia de caída a partir de 2009, pero esto puede no significar que sea una caída en el nivel de evasión, ni de disminución en la actividad de fiscalización

Tabla 5: Valor espontáneo recaudado X Impuesto evadido (Cobrado) – General

AÑO	Recaudación Espontánea	General - Sonegación Fiscal				
		Número de Actas de Infracción	Impuestos cobrado	% s/recaudación	Multa s/Impuesto	% s/impuesto
2003	2.108.208.208,21	13.120	171.992.939,59	8,158%	206.093.597,92	119,83%
2004	2.516.147.297,05	14.243	132.317.155,50	5,259%	165.884.927,73	125,37%
2005	2.697.912.405,80	15.249	178.729.734,18	6,625%	206.576.590,72	115,58%
2006	3.091.664.577,94	13.454	215.975.517,83	6,986%	220.708.115,91	102,19%
2007	3.283.173.649,89	13.108	284.737.119,88	8,673%	217.220.222,30	76,29%
2008	3.874.789.494,27	13.241	268.588.286,56	6,932%	268.668.827,84	100,03%
2009	4.128.415.074,16	11.081	174.449.157,33	4,226%	205.778.278,51	117,96%
2010	3.159.176.237,96	9.555	92.151.490,52	2,917%	99.682.706,65	108,17%
2011	5.370.013.465,32	8.256	52.658.277,28	0,981%	54.294.955,75	103,11%
2012	6.012.970.577,23	6.604	38.977.065,23	0,648%	43.075.443,26	110,52%
2013	6.422.510.401,78	6.478	9.378.712,09	0,146%	16.945.555,05	180,68%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Analizar el tiempo que la administración tributaria lleva para fiscalizar un determinado período es importante para la toma de decisión entre evadir o no. Esta investigación utiliza informaciones hasta la fecha de 2013, o sea, están computados los actos de infracción y órdenes de acciones fiscales emitidas hasta esta fecha.

Según SANTOS (2007, pág.126):

"Es necesario resaltar que la Auditoría Fiscal trabaja con un desfase de verificación promedio de 2 años (en 2007 se inicia el trabajo que objetiva examinar hechos relativos al año 2005). Así, los indicadores todavía hacen referencia a sistemas que actualmente (2007) ya fueron suplantados o incluso fusionados, como el caso del SISIF y GIM, sustituidos por la DIFE, que será también suplantada por EFD (SPED) en el futuro."(Traducción nuestra)⁵³

SOARES(2007, pág.104) también registra:

"Sobre las principales ventajas generadas para el Fisco con el entrelazamiento de bases de datos, opina que actualmente es posible confrontar grandes masas de datos de diversos contribuyentes - por ejemplo, emisores y destinatarios - sin la necesidad de desplazamientos físicos hasta las diversas sedes o la realización de largos procedimientos, como citaciones para la presentación de los documentos necesarios. Incluso bases distintas, relacionadas a un solo

⁵³ Texto original: "Necessário ressaltar que a Auditoria Fiscal trabalha com uma defasagem de verificação média de 2 anos (em 2007 inicia-se o trabalho que objetiva examinar fatos relativos ao ano de 2005). Assim, os indicadores ainda fazem referência a sistemas que atualmente (2007) já foram suplantados ou mesmo fundidos, como caso do SISIF e GIM, substituídos pela DIFE, que será também suplantada pelo EFD (SPED) futuramente."

contribuyente, se entrelazan y generan indicios de evasión.(Traducción nuestra)⁵⁴

Tabla 6: Multas cobradas por el incumplimiento de obligaciones accesorias – General

General - Infracción por el incumplimiento de obligación accesorias sin la recaudación de impuesto			
AÑO	Número de Actas de Infracción	Multa Infracción de obligación accesorias	% s/impuesto cobrado
2003	3778	62.634.100,52	36,42%
2004	4270	111.191.841,47	84,03%
2005	6655	137.587.060,39	76,98%
2006	6090	176.160.717,74	81,57%
2007	7987	188.225.953,28	66,11%
2008	8088	341.878.517,08	127,29%
2009	5578	221.540.069,81	126,99%
2010	3063	108.004.949,89	117,20%
2011	2212	50.606.573,57	96,10%
2012	1927	52.040.851,90	133,52%
2013	1496	10.811.393,53	115,28%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En cuanto a las obligaciones accesorias relata SILVA (2013):

"El Gobierno necesita fiscalizar y el contribuyente tiene la obligación de proporcionar información, esto es un hecho. Tal situación sería totalmente normal si no estuviéramos masacrados con obligaciones accesorias y penalidades exorbitantes." y complementa "¿Y el contribuyente, al fin y al cabo, qué ventaja lleva con todo eso? Ninguna, por el contrario, además del costo directo para el cumplimiento de dichas obligaciones accesorias aún vive el riesgo de sufrir penalizaciones."(Traducción nuestra)⁵⁵

Otra cuestión relevante en esta temática es el peso de las obligaciones accesorias para los contribuyentes. En la Tabla 6, se presentan datos de las multas autónomas, o sea, multas sobre el incumplimiento de obligaciones accesorias.

⁵⁴ Texto original: "Sobre as principais vantagens geradas para o Fisco com o entrelaçamento de bases de dados, opina que atualmente é possível confrontar grandes massas de dados de diversos contribuintes – por exemplo, emitentes e destinatários – sem a necessidade de deslocamentos físicos até as diversas sedes ou a realização de procedimentos demorados, como intimações para apresentação dos documentos necessários. Mesmo bases distintas, relacionadas a um único contribuinte, são entrelaçadas e geram indícios de sonegação."

⁵⁵ Texto original: "O Governo precisa fiscalizar e o contribuinte tem a obrigação de prestar informações, isto é um fato. Tal situação seria totalmente normal se não estivéssemos sendo massacrados com obrigações acessórias e penalidades exorbitantes." e complementa "E o contribuinte, no final das contas, que vantagem leva com tudo isso? Nenhuma, muito pelo contrário, além do custo direto para o cumprimento das ditas obrigações acessórias ainda vive o risco de sofrer grandes penalidades." Disponible en <http://www.portaltributario.com.br/artigos/desgaste-obrigacoes-acessorias.htm>

Cabe señalar que a partir de 2004 se presenta una tendencia de crecimiento significativa con respecto a 2003, siendo que en algunos años supera incluso el impuesto evadido en aquel año, probablemente después de la implantación de declaraciones electrónicas como el SISIF⁵⁶, DIEF⁵⁷ y la EFD⁵⁸, y la disponibilidad del cruce de datos de la Célula del Laboratorio fiscal⁵⁹ a partir de 2006, como registra SOARES (2007), un período es fiscalizado aproximadamente 2 años después, entonces en 2006 fue fiscalizado posiblemente 2004, y con él una detección mayor del incumplimiento de esas infracciones por los procedimientos puestos a disposición de los auditores fiscales.

Según el artículo publicado en el sitio G1⁶⁰, en un estudio del Banco Mundial, Brasil es el país del mundo en el que las empresas necesitan trabajar más horas para pagar los impuestos. Conforme el ranking, una empresa media tiene que trabajar 2.600 horas para pagar los impuestos, colocando el país en la posición 183 en el ranking mundial, es decir, el último lugar.

A continuación, serán analizadas de forma separada tres (3) frentes de fiscalización de la administración tributaria cearense: la Auditoría Fiscal, las Cexat's y los Puestos Fiscales de Divisa.

Se observa por la Tabla 7 que el tiempo promedio para fiscalizar un período es el de aproximadamente 3 años hasta 2008, y por lo que se presenta por el número de

⁵⁶ SISIF, Através da Instrução Normativa SEFAZ nº 4 de 31/01/2000 Institui o Sistema Integrado de Simplificação das Informações Fiscais, aprova o layout do arquivo a ser enviado em meio magnético das informações relativas às operações e prestações referentes ao ICMS, a ser enviado pelos contribuintes do ICMS usuários de sistema eletrônico de processamento de dados, conforme estabelecido no Decreto nº 25.752, de 27 de janeiro de 2000.

⁵⁷ DIEF, A través del Decreto nº 27.710 del 14/02/2005 Declaración de Informaciones Económica-Fiscales (DIEF) a ser prestada por los contribuyentes del ICMS inscritos en el Registro General de la Hacienda - CGF.

⁵⁸ La Escritura Fiscal Digital (EFD) es un archivo digital, que constituye en un conjunto de escritura de documentos fiscales y de otras informaciones de interés de los Fiscos de las unidades federales y de *la Secretaría de la Receta Federal de Brasil*, así como de registros de levantamiento de impuestos referentes a las operaciones y prestaciones practicadas por el contribuyente. Disponible en <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523>

⁵⁹ SOARES(2007, pág. 99) “La Célula de Laboratorio Fiscal (CELAB) se constituye en equipamiento que dispone la Administración Tributaria del Estado de Ceará para apoyar la gestión y las acciones de los Auditores Fiscales, Formado por Auditores Fiscales que actúan exclusivamente con la recepción, importación, manipulación y el entrelazamiento de bases electrónicas de datos, el laboratorio suministra una infraestructura informática tanto para la toma de Decisión - apoyando la gerencia - como para la aplicación en la actividad- afin de la Auditoria Fiscal.”

⁶⁰ Disponible en <http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2013/05/empresas-brasileiras-sao-que-mais-trabalham-para-pagar-impostos.html>

acciones fiscales en 2010 muy por debajo de los demás años, parece que este tiempo promedio ha aumentado. A partir de esta premisa tampoco es posible inferir que la evasión se haya retraído en el período.

Tabla 7: Evasión Fiscal detectada por las Células de Auditoría Fiscal

AÑO	Recaudación Espontánea	Número de acciones fiscales MAF	Tiempo medio para fiscalizar el período (años)	Auditoría Fiscal - Evasión Fiscal				
				Número de Actos de Infracción	Impuesto cobrado	% s/recaudación	Multa s/Impuesto	% s/impuesto
2003	2.108.208.208,21	4.260	3,631	2.062	145.504.161,54	6,902%	167.033.592,93	114,80%
2004	2.516.147.297,05	3.564	3,365	2.083	109.397.644,49	4,348%	134.198.052,23	122,67%
2005	2.697.912.405,80	4.304	3,243	2.272	159.767.973,24	5,922%	179.637.536,08	112,44%
2006	3.091.664.577,94	3.995	3,183	2.070	194.230.101,27	6,282%	193.506.959,41	99,63%
2007	3.283.173.649,89	6.879	3,446	2.579	269.390.081,97	8,205%	198.031.305,40	73,51%
2008	3.874.789.494,27	5.069	3,068	2.344	242.216.966,22	6,251%	238.366.668,62	98,41%
2009	4.128.415.074,16	3.784	2,368	1.810	159.561.639,38	3,865%	182.384.858,61	114,30%
2010	3.159.176.237,96	1.684	1,540	480	69.445.623,95	2,198%	67.818.773,59	97,66%
2011	5.370.013.465,32	857	0,963	204	34.204.049,35	0,637%	30.818.983,90	90,10%
2012	6.012.970.577,23	504	0,325	77	25.504.960,80	0,424%	23.636.116,38	92,67%
2013	6.422.510.401,78	75	-	3	15.597,89	0,000%	9.284,69	59,53%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Cabe destacar además que en la Auditoría Fiscal las obligaciones accesorias son fiscalizadas, y con sanciones a partir de 2008 que siempre superan el propio impuesto evadido sólo por el incumplimiento de aquellas, como se observa en la Tabla 8.

Tabla 8: Multas cobradas por el incumplimiento de obligaciones accesorias - Auditoría Fiscal

Auditoría Fiscal – Infracción por el incumplimiento de obligaciones accesorias sin la recaudación de impuestos			
AÑO	Número de Actas de Infracción	Multa Infracción obligación accesoria	% s/impuesto cobrado
2003	1789	39.861.197,45	27,40%
2004	2275	97.345.027,54	88,98%
2005	3420	120.816.813,63	75,62%
2006	3486	164.413.869,82	84,65%
2007	5039	174.011.423,08	64,60%

2008	5831	325.156.145,74	134,24%
2009	3200	203.458.410,58	127,51%
2010	742	79.319.777,30	114,22%
2011	372	35.039.222,43	102,44%
2012	246	36.221.088,54	142,02%
2013	37	3.428.295,19	21979,22%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Al analizar la Tabla 9, se verifica que a pesar del mayor número de procedimientos fiscales, presentan poco resultado monetario en la detección de valores evadidos. Recordando que las empresas que optan por el Simple Nacional y las encuadradas como micro emprendedor individual, corresponden a aproximadamente 190.000 contribuyentes y responden por apenas aproximadamente el 6% de la recaudación total de los contribuyentes cearenses.

Tabla 9: Evasión Fiscal detectada por las Cexat's

AÑO	Recaudación Espontánea	Número acciones fiscales MAF	Tiempo medio para fiscalizar el período (años)	Cexat's - Evasión Fiscal				
				Número de Actas de Infracción	Impuesto cobrado	% s/recaudación	Multa s/impuesto	% s/impuesto
2003	2.108.208.208,21	25.591	1,072	3.990	22.161.341,22	1,051%	29.678.888,18	133,92%
2004	2.516.147.297,05	28.514	0,781	3.128	15.990.314,78	0,636%	19.400.205,87	121,33%
2005	2.697.912.405,80	28.574	1,175	2.305	10.307.502,85	0,382%	11.682.337,04	113,34%
2006	3.091.664.577,94	26.704	0,948	1.226	13.122.765,45	0,424%	12.886.280,26	98,20%
2007	3.283.173.649,89	27.899	1,259	1.752	8.847.212,33	0,269%	7.746.065,89	87,55%
2008	3.874.789.494,27	20.809	0,845	1.038	17.310.118,71	0,447%	14.509.871,41	83,82%
2009	4.128.415.074,16	19.863	0,770	615	4.240.288,29	0,103%	3.667.792,13	86,50%
2010	3.159.176.237,96	24.695	0,469	673	10.416.688,02	0,330%	8.940.525,36	85,83%
2011	5.370.013.465,32	22.962	0,307	482	10.143.631,58	0,189%	8.309.653,02	81,92%
2012	6.012.970.577,23	18.301	0,318	282	5.148.398,99	0,086%	4.211.967,55	81,81%
2013	6.422.510.401,78	14.278	0,000	67	399.634,25	0,006%	352.685,22	88,25%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Con el objetivo de correlacionar al analizar la Tabla 10, se comprobó que también la sanción sobre infracciones por el incumplimiento de obligaciones accesorias en promedio supera el cobro de impuesto evadido hasta en las micros y pequeñas empresas, las obligaciones accesorias también son para ellas un problema que debe ser superado.

Tabla 10: Multas cobradas por el incumplimiento de obligaciones accesorias – Cexat's

Cexat's - Infracción por el incumplimiento de la obligación accesoria sin el cobro de impuesto			
AÑO	Número de Actas de Infracción	Multa Infracción obligación accesoria	% sobre impuesto cobrado
2003	1870	22.415.949,26	101,15%
2004	1549	12.031.284,26	75,24%
2005	2727	14.052.709,48	136,34%
2006	1974	8.265.089,95	62,98%
2007	2238	10.493.188,64	118,60%
2008	1273	8.915.469,60	51,50%
2009	1011	8.124.176,84	191,60%
2010	841	10.081.257,28	96,78%
2011	694	4.401.864,58	43,40%
2012	856	8.719.261,16	169,36%
2013	236	1.005.700,40	251,66%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Por último, a continuación son presentadas, en la Tabla 11, las informaciones relativas a las fiscalizaciones desarrolladas por los puestos fiscales de divisa. Con relación a los puestos fiscales de divisa se realiza una fiscalización *in loco* de la mercancía que adentra el estado de Ceará y es obligatorio su paso en estos puestos para el análisis de documentos. Es necesaria la conferencia física de la mercancía, de esta manera es una fiscalización *real time*, documento a documento, carga a carga. Como no existe un desajuste entre el período fiscalizado y el período de la fiscalización, se puede observar que a partir de 2011 la evasión fiscal parece entrar en una tendencia negativa, probablemente después de la implantación de la NFe⁶¹ en 2009 y su intensificación en los procesos de T.I., que actualmente, antes de que la mercancía llegue al estado, ya es conocida y pre-analizada.

⁶¹ Se considerará la nota fiscal electrónica el documento emitido y almacenado electrónicamente, de existencia sólo digital, con el propósito de documentar operaciones y prestaciones, cuya validez jurídica está garantizada por la firma digital del emisor y autorización de uso por la administración tributaria de la unidad federada del contribuyente, antes de la ocurrencia del hecho generador.

Tabla 11: Evasión Fiscal detectada por los Puestos Fiscales

AÑO	Recaudación Espontánea	Puestos Fiscales - Evasión Fiscal				
		Número de Actas de Infracción	Impuesto cobrado	% s/ recaudación	Multa s/impuesto	% s/impuesto
2003	2.108.208.208,21	7.068	4.327.436,83	0,205%	9.381.116,81	216,78%
2004	2.516.147.297,05	9.032	6.929.196,23	0,275%	12.286.669,63	177,32%
2005	2.697.912.405,80	10.672	8.654.258,09	0,321%	15.256.717,60	176,29%
2006	3.091.664.577,94	10.158	8.622.651,11	0,279%	14.314.876,24	166,02%
2007	3.283.173.649,89	8.777	6.499.825,58	0,198%	11.442.851,01	176,05%
2008	3.874.789.494,27	9.859	9.061.201,63	0,234%	15.792.287,81	174,29%
2009	4.128.415.074,16	8.656	10.647.229,66	0,258%	19.725.627,77	185,27%
2010	3.159.176.237,96	8.402	12.289.178,55	0,389%	22.923.407,70	186,53%
2011	5.370.013.465,32	7.570	8.310.596,35	0,155%	15.166.318,83	182,49%
2012	6.012.970.577,23	6.245	8.323.705,44	0,138%	15.227.359,33	182,94%
2013	6.422.510.401,78	6.408	8.963.479,95	0,140%	16.583.585,14	185,01%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En lo que respecta a las obligaciones accesorias, analizando la Tabla 12, las infracciones también ocurren en los puestos fiscales, en la implantación de la NFe y en su obligatoriedad en las operaciones interestaduais, muchos contribuyentes fueron sancionados por la utilización de nota fiscal en papel modelo 1 ó 1A en lugar del modelo electrónico. También problemas de impresión de la NFe en contingencia sin utilizar el formulario de seguridad, después de la implantación del Manifiesto Electrónico de Carga, etc., a continuación siguen las informaciones:

Tabla 12: Multas cobradas por incumplimiento de obligaciones accesorias - Puestos fiscales

Puestos Fiscales- Infracciones por el incumplimiento de las obligaciones accesorias sin el cobro de impuesto			
AÑO	Número de Actas de Infracción	Multa Infracción obligación accesoria	% s/impuesto cobrado
2003	119	356.953,81	8,25%
2004	446	1.815.529,67	26,20%
2005	508	2.717.537,28	31,40%
2006	630	3.481.757,97	40,38%
2007	710	3.721.341,56	57,25%
2008	984	7.806.901,74	86,16%
2009	1367	9.957.482,39	93,52%
2010	1480	18.603.915,31	151,39%
2011	1146	11.165.486,56	134,35%
2012	825	7.100.502,20	85,31%
2013	1223	6.377.397,94	71,15%

Fuente: INTERLACE – SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Una vez más, una fuerte exigencia de las obligaciones accesorias para las

empresas, desde 2003 en una creciente y en 2011 también superando el impuesto cobrado en las actas de infracción siguiendo lo que ocurre en la Auditoría Fiscal y en las Cexat's.

6.2. Análisis de la evasión practicada por los contribuyentes fiscalizados por la Auditoría Fiscal

Las acciones fiscales ejecutadas por la Auditoría Fiscal consideradas en este trabajo son de los tipos: Auditoría, Auditoría Fiscal, Auditoría Fiscal Especial, Auditoría Fiscal Plena, Auditoría Fiscal Restringida, Diligencia Fiscal y Diligencia Fiscal Específica. Por otro lado, fueron desconsideradas las acciones fiscales de los tipos: Procedimiento Administrativo, PA - Monitoreo Fiscal, MF - Diligencia Administrativa y Compensación Financiera.

Observando la Tabla 13, teniendo en vista el horizonte hasta el año 2009 y considerando el porcentaje de contribuyentes castigados, se verifica una tendencia decreciente en relación a los contribuyentes castigados con los fiscalizados, indicando que un porcentaje cada vez menor de los contribuyentes está optando por la práctica y los resultados sugieren que los índices oscilan teniendo sus menores niveles calculados en 2004 y 2009, desconsiderando los años de 2010 a 2013, dado los resultados sugiere que los trabajos de fiscalización aún no se iniciaron o están iniciándose, es decir, no es posible inferir una tendencia de caída siendo que no sugieren ningún movimiento efectivo en el combate a la evasión fiscal.

Es cierto que no es posible fiscalizar la totalidad de los contribuyentes, aunque se logra fiscalizar relativa parte de los contribuyentes que participan en promedio en los años estudiados en más del 50% de la recaudación espontánea. Como se puede ver más adelante, el número de agentes de la Hacienda dedicados a la actividad de auditoría fiscal gira al rededor de 550 para un número de más de 200.000 contribuyentes, es una tarea hercúlea alcanzar a todos los contribuyentes. En cuanto a aquellos contribuyentes que optan por evadir sus impuestos se encuentra un promedio cercano al 30% de su totalidad, o sea, cuando practican la evasión en media evaden 1/3 de su potencial de recaudación, una vez que existen aquellos que evaden muy poco, menos que el 1% y

aqueellos que simplemente omiten totalmente su recaudación al Fisco.

En el caso de los contribuyentes sancionados, se observa una tendencia decreciente en relación a los contribuyentes castigados con respecto a los fiscalizados, indicando que un porcentaje cada vez menor de los contribuyentes está optando por la práctica delictiva, y con respecto al % evadido, además de entre 2009 a 2011 haber accedido a un nivel menor de evasión.

Tabla 13: Evasión Fiscal detectada por la Auditoría Fiscal

AÑO	Contribuyentes Fiscalizados	Contribuyentes Sancionados	% de sancionados	Recaudación espontánea TOTAL (A)	Recaudación espontánea dos Contribuyentes Fiscalizados (B)	% Recaudación Fiscalizada (B/A)	Valor ICMS cobrado en las Actas de Infracción labradas (C)	Recaudación Verdadera (D)=(B+C)	% Evadido (C/D)
2003	4147	1489	35,905	2.108.208.208,21	1.132.064.081,40	53,698	145.504.161,54	1.277.568.242,94	11,389
2004	3386	1459	43,089	2.516.147.297,05	1.541.083.020,76	61,248	109.397.644,49	1.650.480.665,25	6,628
2005	4029	1528	37,925	2.697.912.405,80	1.758.139.405,37	65,167	159.767.973,24	1.917.907.378,61	8,330
2006	3776	1352	35,805	3.091.664.577,94	1.465.404.398,34	47,399	194.230.101,27	1.659.634.499,61	11,703
2007	5708	1530	26,804	3.283.173.649,89	2.362.810.146,54	71,967	269.390.081,97	2.632.200.228,51	10,234
2008	4668	1428	30,591	3.874.789.494,27	1.992.144.144,79	51,413	242.216.966,22	2.234.361.111,01	10,841
2009	3398	1038	30,547	4.128.415.074,16	2.320.787.619,15	56,215	159.561.639,38	2.480.349.258,53	6,433
2010	1540	282	18,312	3.159.176.237,96	835.879.738,39	26,459	69.445.623,95	905.325.362,34	7,671
2011	804	133	16,542	5.370.013.465,32	448.172.562,08	8,346	34.204.049,35	482.376.611,43	7,091
2012	478	55	11,506	6.012.970.577,23	420.657.818,83	6,996	25.504.960,80	446.162.779,63	5,717
2013	72	3	4,167	6.422.510.401,78	293.130.486,84	4,564	15.597,89	293.146.084,73	0,005

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Tabla 14: Evasión Fiscal detectada por la Auditoría Fiscal - índices individuales

% individual - ICMS evadido sobre el ICMS verdadero (recaudación verdadera) de los sancionados				
AÑO	Promedio	Mínimo	Máximo	Desv.
2003	38,0761	0,0888	100,0000	33,6754
2004	36,5859	0,0475	100,0000	34,1331
2005	36,2460	0,0233	100,0000	34,4992
2006	38,9938	0,0083	100,0000	37,1866
2007	35,3052	0,0232	100,0000	35,3051
2008	33,7454	0,0050	100,0000	35,8384
2009	43,6389	0,0077	100,0000	39,0949
2010	49,8593	0,0504	100,0000	38,1684
2011	50,8932	0,0777	100,0000	39,0573

2012	57,1600	0,0930	100,0000	42,1146
2013	40,3824	2,4291	59,6369	32,8697

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

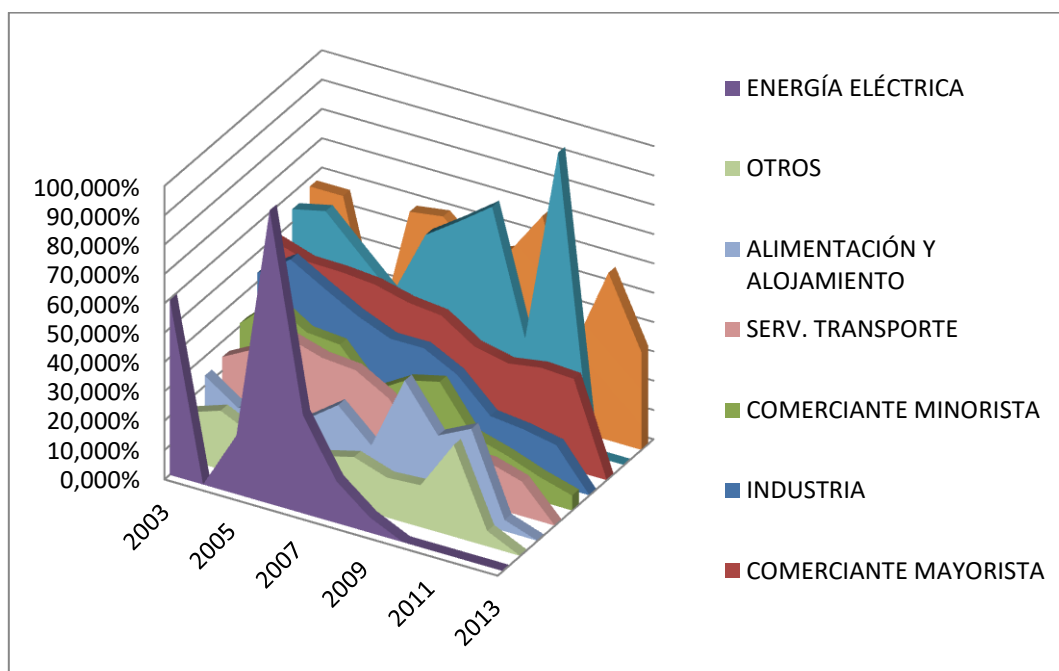
A continuación, se verifica en la Tabla 15 y su representación en el Gráfico 2 que presenta el porcentaje de contribuyentes castigados en relación a los fiscalizados por segmento y por año, no se observó ningún estándar de comportamiento de uno u otro segmento económico, o sea, no parece haber segmento con más o menos tendencia a la evasión fiscal.

Tabla 15: Porcentaje de contribuyentes Sancionados X Fiscalizados por segmento económico

Segmento económico	%										
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
INDUSTRIA	43,107	50,973	44,518	38,365	33,722	33,782	28,020	17,188	15,966	13,761	0,000
COMERCIANTE MAYORISTA	48,722	44,984	44,796	43,812	40,973	39,781	32,414	30,000	31,818	31,250	0,000
COMERCIANTE MINORISTA	31,037	41,637	34,565	33,609	21,203	27,986	30,732	15,506	12,302	8,240	5,128
ENERGÍA ELÉCTRICA	60,000	0,000	20,000	100,000	33,333	14,286	5,263	0,000	0,000	0,000	0,000
COMBUSTIBLE	54,545	57,143	46,154	35,294	58,824	66,667	75,000	33,333	100,000	0,000	0,000
COMUNICACIÓN	57,143	57,143	11,111	58,333	60,000	50,000	54,545	70,000	30,000	57,143	33,333
ALIMENTACIÓN Y ALOJAMIENTO	23,529	15,730	20,513	18,280	26,556	16,107	41,500	26,027	31,579	3,846	0,000
SERV. TRANSPORTE	24,752	30,769	37,681	34,286	33,333	26,957	12,069	14,706	15,000	11,765	0,000
OTROS	16,162	20,000	14,754	12,346	14,384	17,323	13,559	14,286	31,250	5,263	0,000

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Gráfico 2: Porcentaje de contribuyentes sancionados en relación a los fiscalizados por segmento económico.



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Es oportuno registrar que en el período comprendido entre 2003 y 2013 se han fiscalizado 13.747 contribuyentes del régimen normal en contra de los 3.394 de micro y pequeñas empresas y de sólo 23 contribuyentes encuadrados en el MEI por las células de auditoría fiscal. Se ve claramente que el enfoque de la fiscalización son los contribuyentes más relevantes en la recaudación.

En cuanto al número de fiscalización bajo el mismo contribuyente, se verifica por la Tabla 16, que entre los contribuyentes analizados en el período 2003 a 2013, poco más del 40% de los fiscalizados, 7.461 contribuyentes fueron fiscalizados más de una vez en este período y al menos 1.600 contribuyentes fueron fiscalizados al menos 4 veces. Lo que denota que la fiscalización se concentra en un grupo de contribuyentes por algún motivo, considerando la existencia de 222.701 contribuyentes inscritos del ICMS con situación catastral activa en enero de 2014, la probabilidad de ser fiscalizado que ya era muy baja es aún más reducida al concentrarse en unos pocos contribuyentes, siendo así la probabilidad de haber sido fiscalizado en el período fue del 8% en general.

Tabla 16: Cantidad de Fiscalizaciones en un mismo contribuyente.

Fiscalizado en n oportunidades	Número de Contribuyentes Fiscalizados
1	10.465
2	3.894
3	1.853
4	857
5	505
6	248
7	79
8	25
TOTAL	17.926

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En el período estudiado se registran otras observaciones sobre la probabilidad de fiscalización en el período estudiado, son 18.475 los contribuyentes con régimen de recogida normal, es decir, los mayores en valores de recaudación, aquellos que no se encuadran o no han optado por el régimen del Simple Nacional, en el otro extremo, los contribuyentes optantes del Simple Nacional que representan por aproximadamente 6%, con el apoyo de aproximadamente el 90% de la recaudación del ICMS, el porcentaje de la recaudación es en número de 96.040, la probabilidad de ser fiscalizado cae drásticamente al 3,5%, siendo prácticamente inexistente para los Microempresarios Individuales. Tal estrategia tiene cierto sentido en la medida de los costos para realizar

las acciones fiscales, a pesar de que el objetivo de la fiscalización no es recaudar, sino combatir la práctica de la evasión, identificando y recuperando lo máximo posible de los valores evadidos, mantener elevada la percepción de la probabilidad de fiscalización, para que los contribuyentes voluntariamente recauden sus impuestos correctamente.

Es importante registrar que la extrapolación de esos resultados a todos los contribuyentes del Estado no es adecuada, dado que el criterio de selección de los contribuyentes para fiscalización proviene de indicios previos de evasión y también por denuncias a la administración tributaria por consumidores, colaboradores y muchas veces sus competidores.

En el análisis de los contribuyentes fiscalizados y sancionados (y el porcentaje de sancionados) en consecuencia de la infracción fiscal en todo el período del estudio. Nótese en la Tabla 17, que el segmento de energía eléctrica es el que posee el menor índice de contribuyentes sancionados, mientras que el sector mayorista tiene el mayor. Lo que puede justificar el bajo índice del segmento de energía eléctrica es que existe un núcleo sectorial exclusivamente para su monitoreo y fiscalización, además de tener pocos contribuyentes y ser empresas de gran porte, entre ellas multinacionales, así como el sector está altamente regulado por el gobierno a través de ANEEL⁶² y sus respectivos accionistas.

Tabla 17: Contribuyentes Fiscalizados y sancionados por Segmento Económico.

Cód.	Segmento Económico	Fiscalizados	Punidos	% Punidos
11	Energía Eléctrica	43	4	9,302
	Otros Segmentos	587	96	16,354
	Servicios de Alimentación y			
14	Alojamiento	666	211	31,682
8	Comerciante Minorista	10.275	3.402	33,109
4	Servicios de transporte	520	176	33,846
5	Servicios de Comunicación	43	16	37,209
1	Industria	3.193	1.363	42,687
12	Combustible	46	22	47,826
7	Comerciante Mayorista	2.553	1.328	52,017
	Total	17.926	6.618	36,918

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

⁶² La Agencia Nacional de Energía Eléctrica (ANEEL), autarquía en régimen especial vinculada al Ministerio de Minas y Energía, fue creada para regular el sector eléctrico brasileño, por medio de la Ley nº 9.427 / 1996 y del Decreto nº 2.335 / 1997.

A partir de las fiscalizaciones realizadas, se verifica por la Tabla 18 que las reincidencias en la práctica delictiva por los contribuyentes en el período 2003 a 2013, representan el 34,134% de los contribuyentes que reinciden en la evasión, es decir, fueron sancionados al menos dos veces. Es importante resaltar que determinados contribuyentes pueden haber cerrado sus actividades después del castigo sufrido como, por ejemplo, en acciones fiscales de baja cuando el contribuyente es fiscalizado y puede ser castigado y, no cometer el mismo ilícito, o incluso encerrado sus actividades después de algunos años tras una penalidad sufrida.

Tabla 18: Contribuyentes reincidentes en la práctica de evasión fiscal.

Sancionados en n oportunidades	Número de contribuyentes	%
1	4.359	65,866
2	1.345	20,323
3	566	8,552
4	233	3,521
5	79	1,194
6	30	0,453
7	5	0,076
8	1	0,015
TOTAL	6.618	

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En función de esto, y con el fin de aislar estos hechos, la Tabla 19 contempla sólo los contribuyentes que continuaron en actividad, aunque fueron sancionados repetidas veces. Cabe señalar que de los 6.618 contribuyentes sancionados por infracción fiscal en la Tabla 18, sólo 1.322 siguieron en actividad a lo largo de todo el período en estudio.

En el análisis de los datos de las Tablas 18 y 19, respectivamente, con todas las empresas y solamente aquellas que permanecieron activas a lo largo del período de 2003 a 2013, no se observa diferencia porcentual relevante entre las cantidades de sanciones por contribuyente.

Tabla 19: Contribuyentes reincidentes en la práctica de evasión fiscal en actividad en el período.

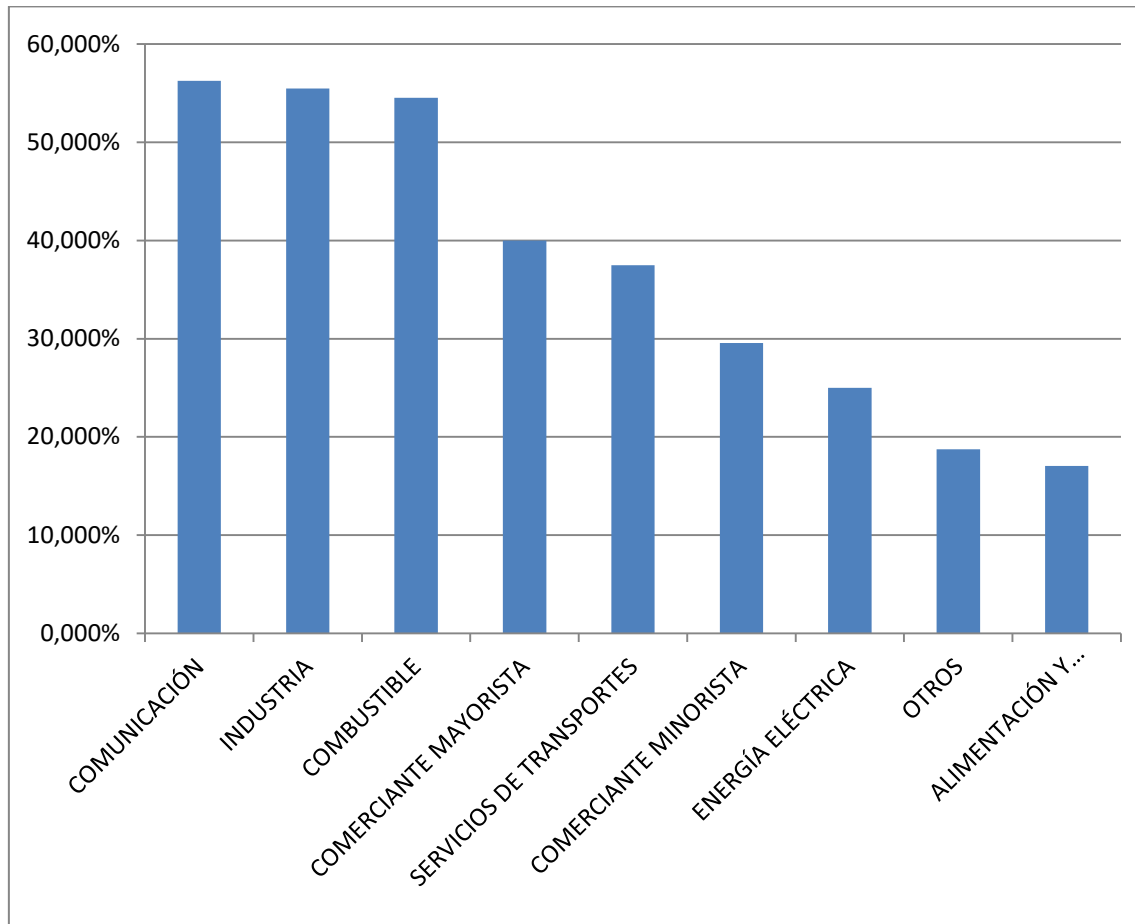
Sancionados en n oportunidades	Número de contribuyentes	%
1	932	70,499
2	262	19,818
3	94	7,110

4	20	1,513
5	13	0,983
8	1	0,076
TOTAL		1.322

Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En cuanto al porcentaje de reincidencia de punición por segmento, se nota por el Gráfico 3 que es posible identificar 4 niveles de reincidencia, es decir, cuatro grupos, a saber: 1) Servicios de Comunicación, Industria y Combustibles; 2) Comercio Mayorista, Servicios de Transporte; 3) Comercio Minorista y Energía Eléctrica; y, por último, 4) Servicios de Alimentación y Alojamiento y otros segmentos.

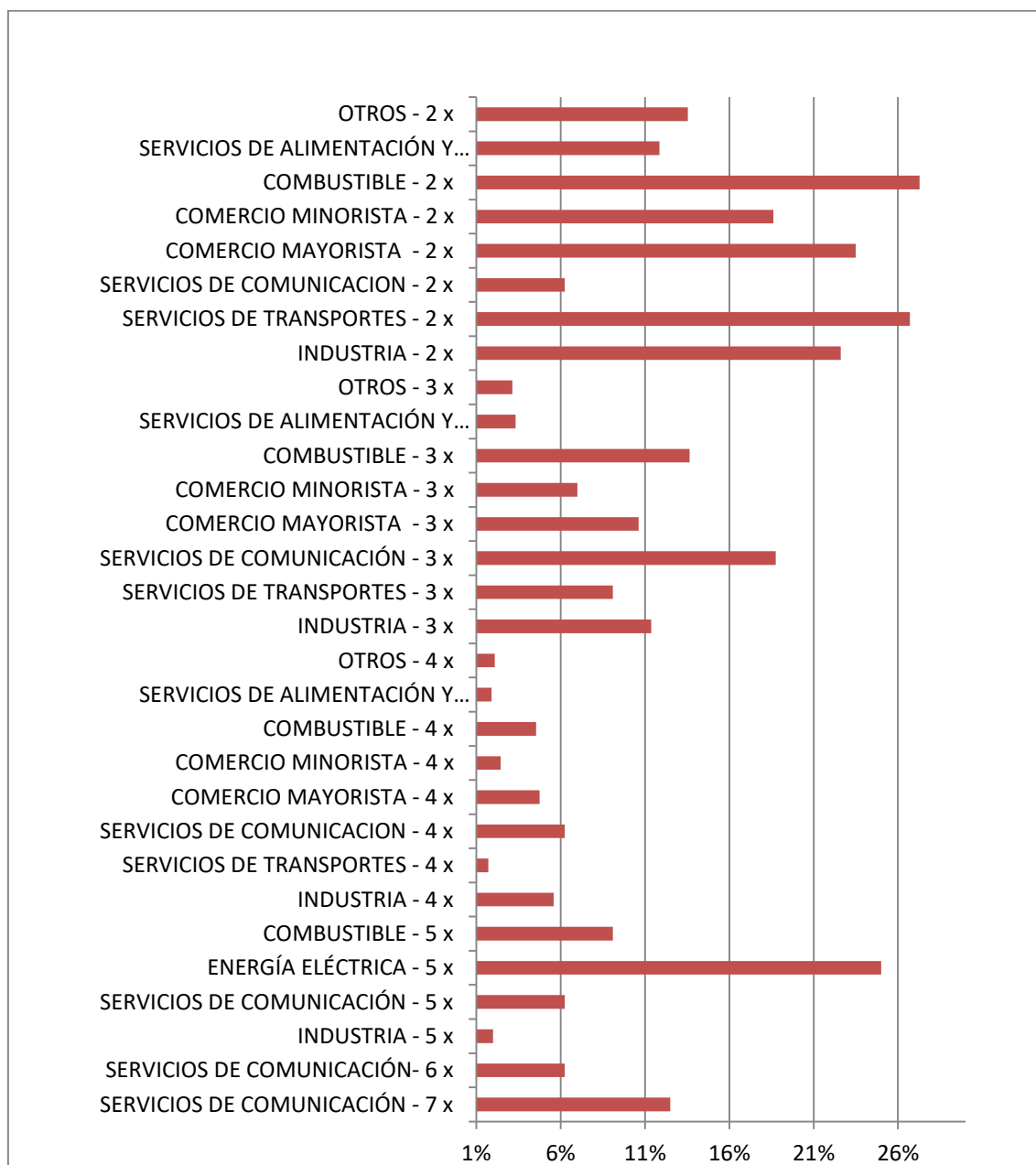
Gráfico 3: Reincidencia en el período por segmento económico



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

A continuación se presenta el detalle del cruce de los contribuyentes x el número de sanciones sufridas por segmento económico:

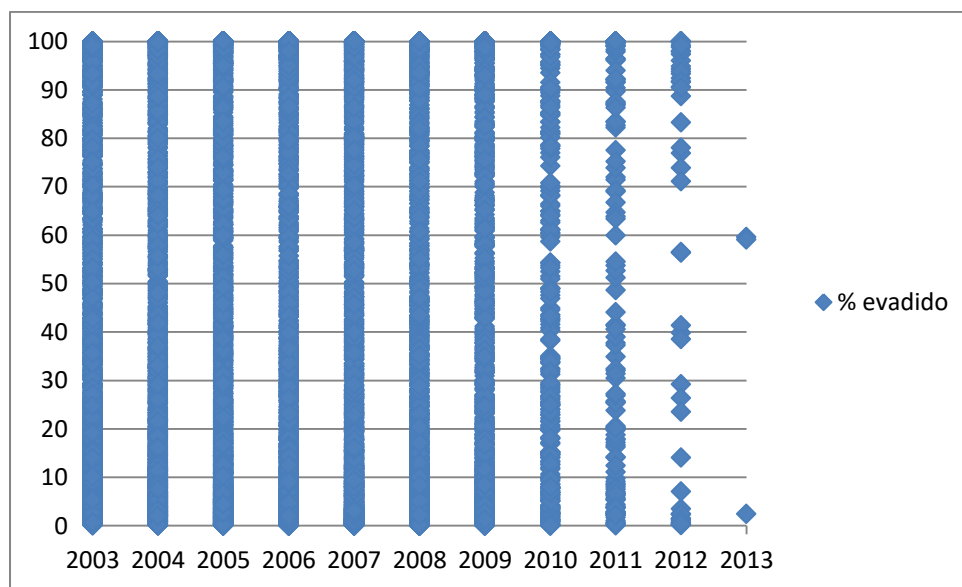
Gráfico 4: Porcentaje de contribuyentes X número de sanciones por segmento económico



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En el Gráfico 5, a través de una dispersión de los porcentajes evadidos individualmente, no se vislumbra ningún estándar de comportamiento entre los contribuyentes, o sea, no nos parece que haya un porcentaje medio para esta evasión cuando practicada.

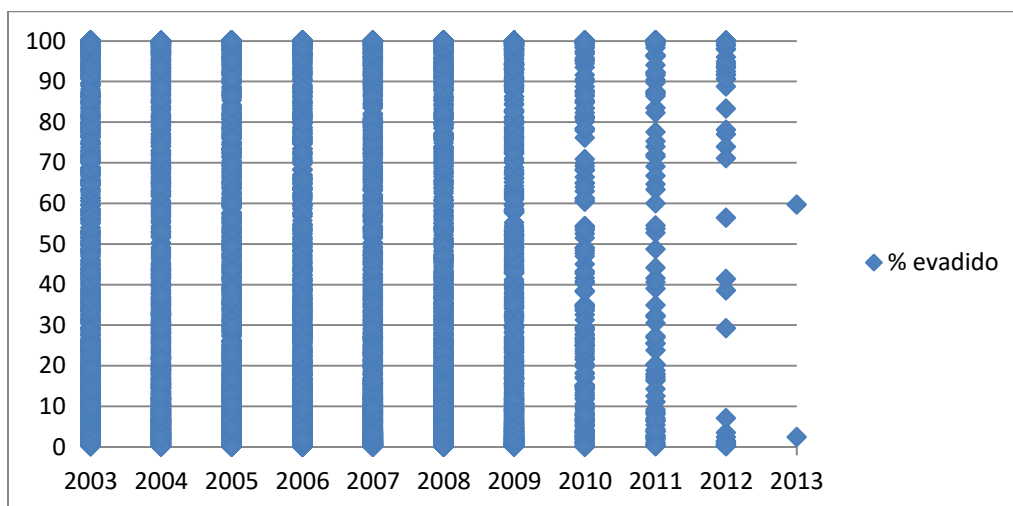
Gráfico 5: Porcentaje evadido individual en relación a la recaudación verdadera - General



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

A continuación se presenta en el Gráfico 6 los porcentajes de evasión referente a los contribuyentes del Régimen Normal de Recogida, según lo caracterizado por D'ELBOUX (2012, p.32): "la sistemática tradicional de cálculo del ICMS, a partir del enfrentamiento entre débito y débito crédito del impuesto" (traducción nuestra)⁶³, tampoco indica cualquier tendencia de índice medio para ese grupo de contribuyentes.

Gráfico 6: Porcentaje evadido individual en relación a la recaudación verdadera - Régimen Normal



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

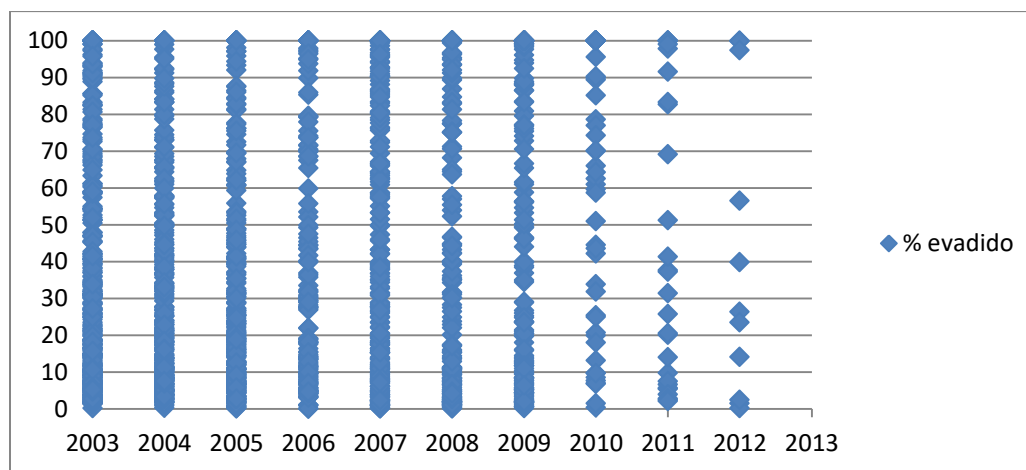
⁶³ Texto original: "a sistemática tradicional de apuração do ICMS, a partir do confronto entre débito e crédito do imposto"

En el Gráfico 7, presentamos los porcentajes de evasión para el conjunto de los contribuyentes del Régimen de Pago de las ME - Micro Empresas, EPP - Empresas de Pequeño Porte y, según también caracterizado por D'Elboux (2012):

"Las empresas optantes por el Simple Nacional, [...] poseen un sistema simplificado y unificado de recaudación de impuestos y, así, como se ve más adelante y su enorme cantidad de emprendedores individuales, ME y EPP que poseen organización administrativa deficitaria, y con mayores oportunidades de evasión fiscal por ser dispensadas de una serie de obligaciones accesorias, como control contable / fiscal muy simplificado, así como, la sistemática de apuración, o mejor, el hecho generador del ICMS casi "desvirtuado" transformado en casi un impuesto sobre la facturación". (Traducción nuestra)⁶⁴

En el caso de los países en vías de desarrollo, los países de la Unión Europea (UE) y los Estados miembros de la Unión Europea (UE) el gráfico referente al régimen normal no presenta ninguna diferencia relevante en los niveles de evasión practicados, llevando en consideración que la evasión fiscal no es característica fundamental del gran, medio o pequeño contribuyente, pero está diseminada igualmente tal práctica delictiva independientemente de su porte y régimen de pago del impuesto.

Gráfico 7: Porcentaje evadido individual en relación a la recaudación verdadera - Simple Nacional (ME, EPP) y MEI



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

⁶⁴ Texto original: "as empresas optantes pelo Simples Nacional, possuem um sistema simplificado e unificado de arrecadação de impostos e, assim, como visto mais adiante e sua enorme quantidade de empreendedores individuais, ME e EPP que possuem organização administrativa deficitária, e com maiores oportunidades de sonegação fiscal por serem dispensadas de uma série de obrigações acessórias, como controle contábil/fiscal muito simplificado, bem como, a sistemática de apuração, ou melhor, o fato gerador do ICMS quase "deturpado" transformado em quase um imposto sobre o faturamento."

Se observa que los porcentajes individuales de evasión en los dos últimos gráficos presentados, no parecen ser caracterizados por el porte del contribuyente, o sea, si pertenecen al régimen normal de pago (generalmente las de mayor porte), pequeño porte o micro empresa.

6.3. Probabilidades de auditoría ejercidas por la Fiscalización Tributaria del ICMS en el Estado de Ceará

Este tema hace referencia al potencial de fiscalización de la administración tributaria cearense a partir de las células de auditorías fiscales y por las Cexat's, además de medir las probabilidades de auditoría ejercidas a lo largo de los años del estudio.

Ruschel (2010, p.1) aclara que no hay justicia fiscal cuando no hay una distribución equilibrada de la carga tributaria. De lo contrario, el trabajador es el mayor encargado de la carga fiscal. Además, destaca "la sensación de impunidad percibida por el contribuyente que oculta hechos generadores de tributos y/o deja de declarar y pagar los valores retenidos del consumidor final"(traducción nuestra)⁶⁵ tan sólo el trabajador paga sus tributos.

La impunidad es uno de los factores que hacen la evasión posible. Tomando como base la evaluación de Ruschel, el autor indica que no hay "riesgo en evadir", resultantes de las alteraciones en la Ley 8.137 / 1990 sobre la que hay una larga discusión administrativa para después de recoger deudas evadidas evitando ser castigado. "En el caso de la evasión fiscal, habiendo la recogida del tributo, en cualquier fase procesal (incluso durante el proceso judicial), se tiene la exclusión de la punibilidad". (Ruschel 2010, página 1)

El análisis de la probabilidad de fiscalización ejercida es de gran importancia, pues como destaca Fischer et al. (1992). La probabilidad de detección es una variable central en casi la totalidad de los modelos que estudian la evasión fiscal, lo que sugiere que la probabilidad percibida de la detección es una variable clave, independientemente si el modelo se centra en variables económicas, sociales, psicológicas u otras.

Para estimar la probabilidad se emplea el parámetro general tanto de la

⁶⁵ Texto original: "a sensação de impunidade percebida pelo contribuinte que oculta fatos geradores de tributos e/ou deixa de declarar e recolher valores retidos do consumidor final"

Auditoría Fiscal y de las Cexat's. Esto se deriva del hecho de que los contribuyentes pueden percibir esta probabilidad de manera generalizada, pues muchas veces se sabe que SEFAZ-CE está fiscalizando con más o menos intensidad, pero no cuál es el enfoque específico de esta planificación o ejecución. Es importante resaltar que no se analizan las probabilidades específicas por régimen de fiscalización o segmento económico, por ser una estrategia utilizada por la administración tributaria cearense.

Las acciones fiscales ejecutadas por la Auditoría Fiscal y por las Cexat's consideradas en esta investigación son: Auditoría, Auditoría Fiscal, Auditoría Fiscal Especial, Auditoría Fiscal Plena, Auditoría Fiscal Restringida, Diligencia Fiscal y Diligencia Fiscal Específica.

Como el tiempo promedio para auditar un determinado período es de 3,7 años, conforme la Tabla 20, el análisis de las probabilidades de auditoría considera el período de 2003 a 2010. Teniendo en cuenta que 2011 hasta 2013, todavía estaba con una ejecución incipiente para el estudio.

Tabla 20: Contribuyentes activos X fiscalizados X agentes fiscales en la ejecución de las auditorías

Año	Número de contribuyentes cearenses en actividad	Número de contribuyentes que sufrieron Fiscalización	Probabilidad de ser fiscalizado (%)	Número de agentes fiscales ejecutores de las fiscalizaciones	Promedio de Número de contribuyentes fiscalizados por agente fiscal	Número de contribuyentes activos por agente fiscal
2003	71.613	9.778	13,654	562	17	127
2004	78.879	9.942	12,604	600	17	131
2005	87.734	10.629	12,115	596	18	147
2006	96.446	17.961	18,623	599	30	161
2007	107.603	16.726	15,544	583	29	185
2008	119.443	21.215	17,762	557	38	214
2009	123.565	12.531	10,141	520	24	238
2010	143.590	22.370	15,579	534	42	269

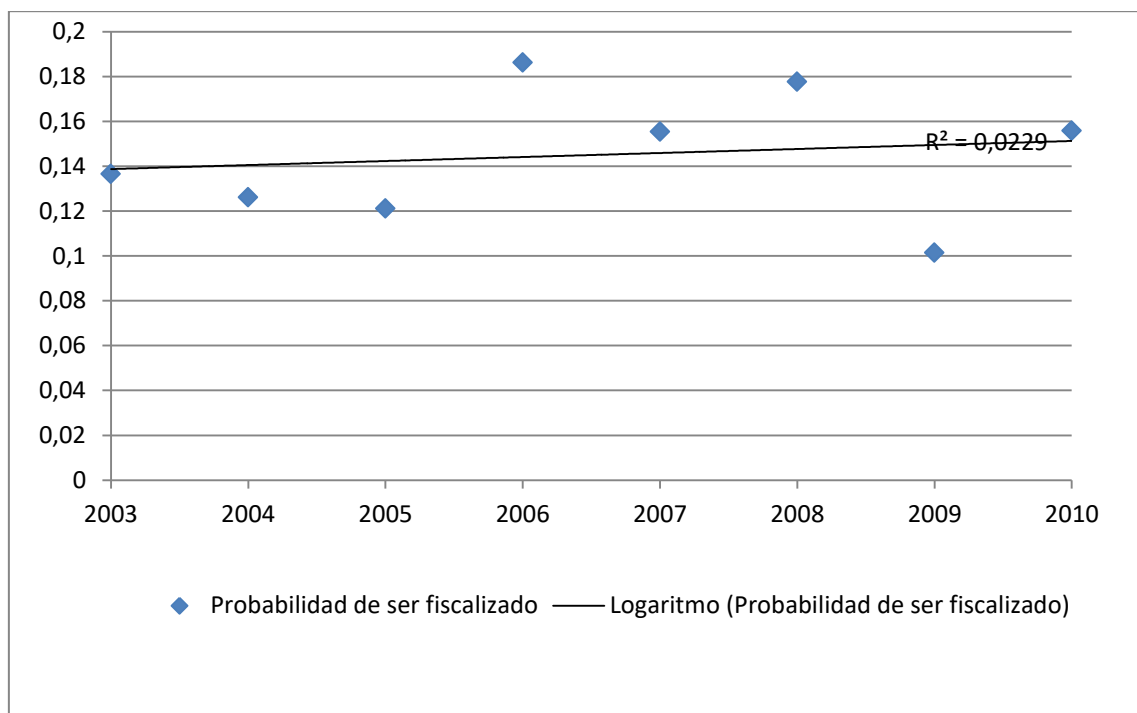
Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

En el análisis del Gráfico 8, que complementa la Tabla 20, se puede inferir que la probabilidad de auditoría ejercida a lo largo de los años 2003 a 2010, presenta una tendencia positiva, en función de la inclinación ascendente de la recta ajustada por el logaritmo de la posibilidad de ser fiscalizado.

Se observa que el número de auditores fiscales disminuye a lo largo del período y el número de contribuyentes prácticamente dobla, nítidamente la administración

tributaria no dimensiona adecuadamente su cuadro funcional para hacer frente al aumento de contribuyentes, es probable que el incremento tecnológico en el período posibilite que el mismo auditor fiscal pueda desarrollar más acciones fiscales en el mismo período, pero lo que se percibe es que es muy tímida el aumento de la probabilidad de fiscalización.

Gráfico 8: Probabilidad de ser fiscalizado ICMS en Ceará



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

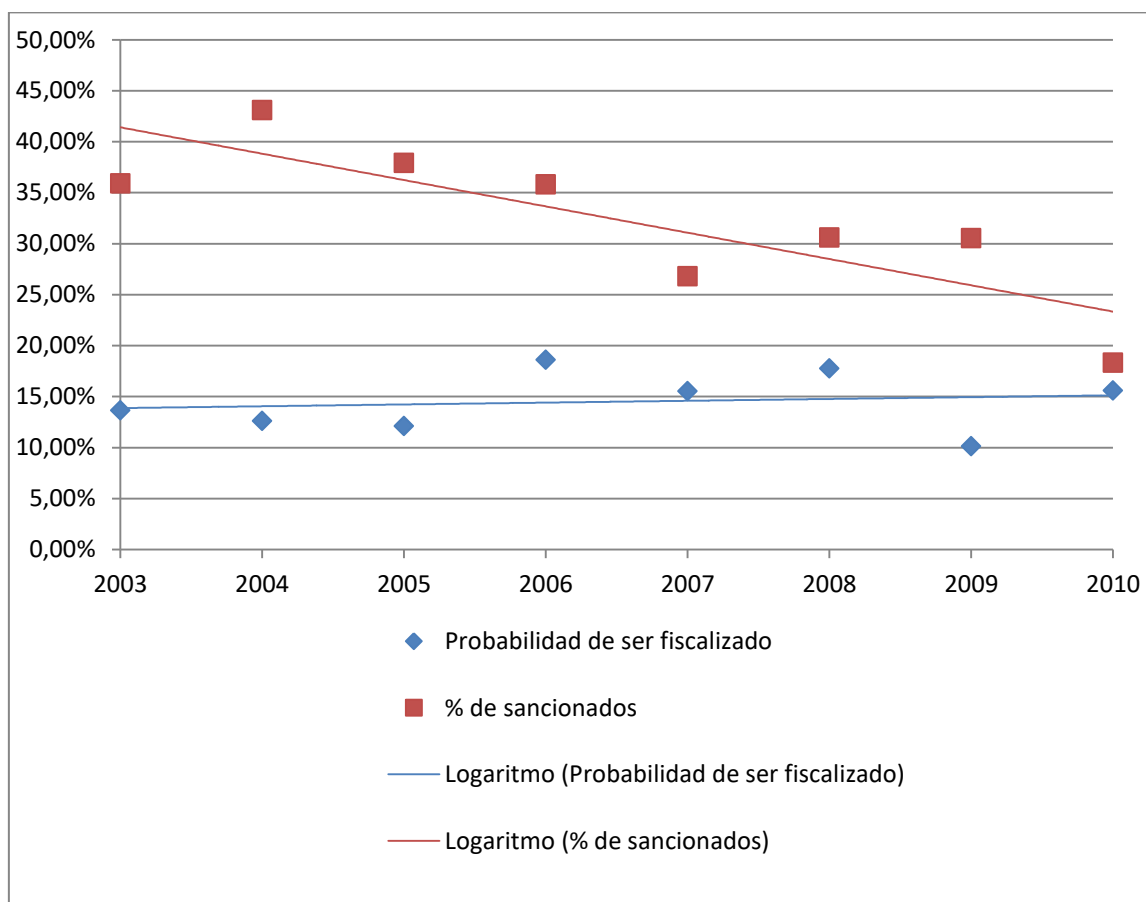
Por otro lado, al analizar la probabilidad de ser fiscalizado en relación porcentual de contribuyentes sancionados y en relación a los fiscalizados por las Células de Auditoría, se verifica que la probabilidad de ser fiscalizado es, en promedio, del 15%, mientras que la probabilidad de ser fiscalizado y sancionado es descendente a lo largo del tiempo.

Al analizar el Gráfico 9, la correlación entre la probabilidad de ser fiscalizado vis a vis el índice de fiscalizados y castigados por evasión en las células de auditorías es de -0,267. Sin embargo, aunque la correlación sea negativa, ella es débil. En el caso de que se produzca un aumento de la probabilidad de ser fiscalizado se reduce el índice de sancionados, puede que los contribuyentes no puedan darse cuenta de tal probabilidad o

que sea insuficiente para producir resultados más robustos en la reducción de la práctica delictiva.

Chen y Chu (2005) destacan que la probabilidad de evasión será mayor cuando la probabilidad de detección tributaria y / o la penalidad sean bajas. Por otro lado, aumentar la probabilidad de auditoría probablemente requerirá más recursos públicos, sería necesaria la contratación de más auditores fiscales para desarrollar más acciones.

Gráfico 9: Probabilidad de ser fiscalizado X índice de sancionados / fiscalizados

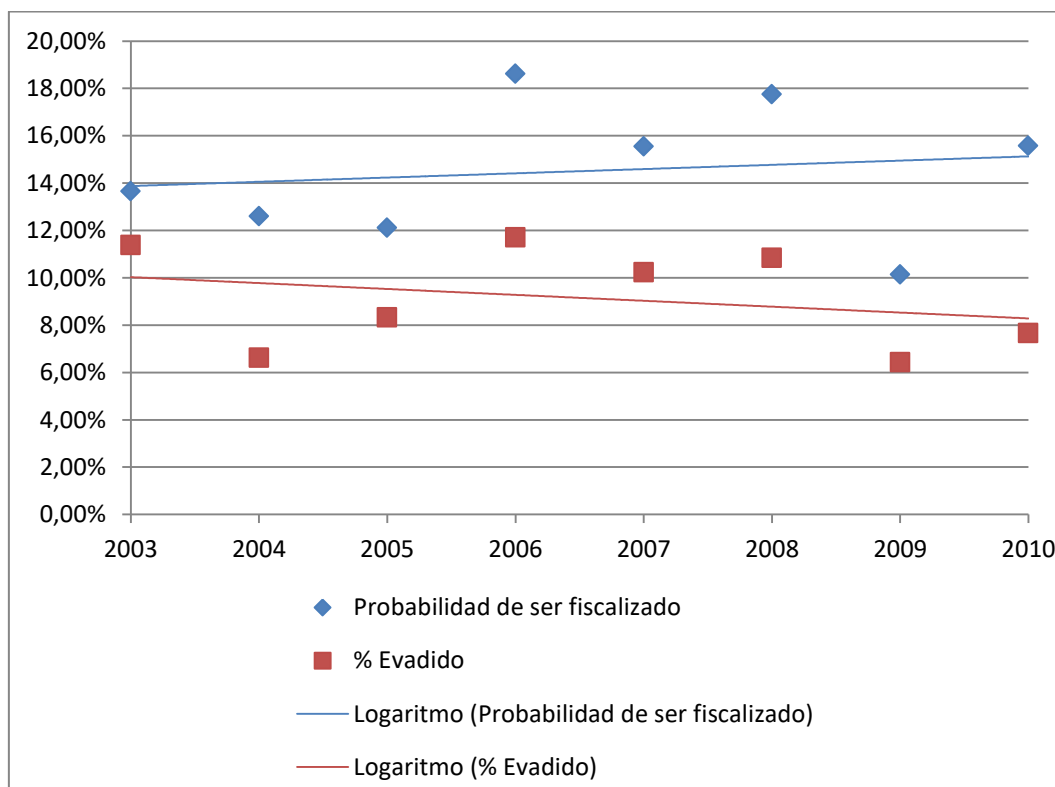


Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Una forma de superar esta dificultad presupuestaria para la administración tributaria sería la evidencia encontrada por Martins da Silva (2004) según lo citado por D'Elboux (2012, p.22) “es que fiscalizaciones en mayor número y de menor profundidad pueden ser más efectivas que fiscalizaciones en mayor profundidad”, corroborando los indicios apuntados por Bergman y Nevarez (2006), que el efecto de las

fiscalizaciones sería el de promover el temor generalizado, siendo en mayor número daría una impresión de mayor probabilidad de ser fiscalizado.

Gráfico 10: Probabilidad de ser fiscalizado X % Evadido



Fuente: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

Al calcular la correlación entre la probabilidad de ser fiscalizada en relación al % de valores evadidos en las células de auditorías, se verifica una relación positiva y fuerte, 0,7413. Por lo tanto, se observa en el Gráfico 10 que al aumentar la probabilidad de ser fiscalizado aumenta el porcentaje evadido.

Estos resultados corroboran con las conclusiones de Webley (1987) en las que las probabilidades más altas de auditoría producen menos evasión fiscal, pero no se encontró evidencia de que esto redujese el número de ocasiones en que las personas evadieron ni el valor evadido.

Capítulo 7. Evasión Fiscal como Fuente de Financiamiento para la Empresa

Evasión Fiscal como Fuente de Financiamiento para la Empresa

La obediencia tributaria de las empresas puede verse influenciada por su situación financiera. En este caso, empresas con dificultades de caja pueden optar por la evasión como forma de financiarse o puede correr el riesgo por falta de condiciones de pagar el tributo.

La evaluación de riesgo puede ser analizada por un enfoque simétrico, que según Kahneman y Tversky (1979), a diferencia de lo propuesto por la teoría tradicional, los agentes poseen más aversión al riesgo para pérdidas que propensos al riesgo para las ganancias. De esta forma, las pérdidas y ganancias financieras no serían evaluadas en la misma proporción, presentando así una asimetría que influenciará todo el proceso de toma de decisión del inversor para la asignación de su cartera.

De esta forma, las estrategias de inversión basadas en la evasión fiscal pueden resultar en éxito o fracaso, beneficios o pérdidas. La decisión de evadir cuyo retorno futuro es incierto requiere evaluaciones de riesgo, que al abarcar el miedo del agente en fallar implican también en factores emocionales y no solamente la racionalidad del individuo. El miedo y sus efectos tienen un papel decisivo en la vida del inversor, pues es a través de la medición de este miedo que se atribuye el grado de disposición para asumir riesgo, sea éste de un perfil conservador, moderado o agresivo.

El miedo, así presentado, es consecuencia del comportamiento del gestor de la empresa, cuya racionalidad plena es influenciada por factores emocionales provenientes de los sesgos y heurísticas abordados por las finanzas comportamentales. Se resalta aquí que además del miedo recurrente de la incertidumbre del riesgo, también existe la cuestión de la criminalidad. El evasor está recurriendo a un delito y si es atrapado, además de pérdidas financieras tendrá que responder por sus actos.

Entre las décadas de 1960 y 1970, Theilacker (2008) comenta que hubo una intensificación de los estudios sobre las finanzas, principalmente sobre el comportamiento del inversor y su proceso de toma de decisión al elegir determinado activo. En este período, se propusieron los modelos de optimización que llevaron a la construcción de diversas teorías como la moderna teoría del portafolio (MTP), teoría de optimización de cartera, los modelos de fijación de activos de capital y la hipótesis de

los mercados eficientes (HME).

Las doctrinas, anteriormente mencionadas, están basadas en modelos que asumen que el gestor (inversor) es racional, opuesto al riesgo y maximiza su utilidad esperada.

Frente a este nuevo contexto, las finanzas pasan a incorporar el movimiento llamado racionalista, desencadenado por las ciencias económicas. Este enfoque multidimensional en la valoración de activos bajo condiciones de riesgo, ha sido utilizado en la evaluación de inversiones en el mercado accionario en todo el mundo.

Así, el inversor, en el proceso de toma de decisión, puede considerar otras variables además de aquellas ya observadas en la literatura y utilizadas por los inversores institucionales. La calidad de la base de datos, la falta de herramientas apropiadas, software estadístico inadecuado, nivel de conocimiento técnico, creencias y valores personales, pueden llevar al accionista, persona física, a considerar otras variables además de los indicadores financieros empresariales, en el análisis del riesgo y retorno de sus títulos de valores. Hay factores que deben aplicarse en el modelado según las necesidades peculiares de cada inversión y de acuerdo con la evaluación individual del inversor.

Ross (1995) admite la existencia de diferentes tipos de inversores que, asumiendo diferentes tipos de riesgo, acercan su modelo al mundo real. Un inversor puede, de este modo, elegir su perfil de riesgo sistemático y retorno, a partir de la selección de una cartera particular con arreglo peculiar de variables, permitiendo así la existencia de arbitadores de riesgos en el mercado, denominados especuladores, *traders* e inversores de valor.

Santos y Barros (2011), replicando los trabajos realizados por Kahneman y Tversky (1979) al mercado brasileño, observan que la mayoría de los individuos estudiados consideraba que su comportamiento financiero era más racional que los otros, además de demostrar diferencias significativas en la selección de las informaciones presentes en el mercado, que variaban de acuerdo con el género, edad, escolaridad y renta del agente.

Magalhães (2003, p.10) explicita la racionalidad "como un instrumento de la voluntad subjetiva de un individuo, que articula medios para alcanzar sus fines, siendo

ese mismo individuo el único sujeto capaz de conocer el mundo y de decidir"(Traducción nuestra)⁶⁶ sea cual sea la decisión sobre su forma de actuar en el mundo.

Plutarco (2012, p. 128) clasifica a las personas como “agentes [...] racionales maximizadores y tenderán a adoptar conductas que aumenten sus beneficios. [...] los contribuyentes, [...] tienden a hacer el análisis de costo-beneficio de todos sus conductos frente al fisco". (Traducción nuestra)⁶⁷

Las opciones racionales son las siguientes:

Si la opción del contribuyente es por el no pago del tributo, algunas son las alternativas que tiene él a su disposición. Puede el contribuyente declarar el tributo y discutirlo judicialmente, sólo puede declararlo, no pagarlo y aguardar ser ejecutado, o bien, puede simplemente evadir el tributo y esperar no ser descubierto, o caso descubierto, discutirlo administrativamente y después judicialmente.

Ya que la tasa de remuneración de las tasas fiscales (Selic⁶⁸) y las tasas de mercado presentan índices diferentes, presentando estos últimos índices sustancialmente mayores, la variable tiempo tendrá mucha importancia en la evaluación a ser hecha por los contribuyentes. Así, según se verá, incluso en aquellos casos en que el contribuyente optó por evadir, fue descubierto y le fueron aplicados altos cargos por la evasión, dependiendo de la cantidad de años que dure el proceso de ejecución, teniendo en vista la diferencia entre los índices del reajuste de los débitos tributarios (Selic) y de los débitos bancarios (tasa de mercado), todavía así ha sido ventajoso evadir. (PLUTARCO, 2012, página 128; Traducción nuestra)⁶⁹

⁶⁶ Texto original: “como um instrumento da vontade subjetiva de um indivíduo, que articula meios para atingir seus fins, sendo esse mesmo indivíduo o único sujeito capaz de conhecer o mundo e de decidir”

⁶⁷ Texto original: “agentes são racionais maximizadores e tenderão a adotar condutas que aumentem seus benefícios. [...] os contribuintes, [...] tendem a fazer a análise de custo-benefício de todas as suas condutas frente ao fisco”

⁶⁸ Selic es la sigla para Sistema Especial de Liquidación y Custodia, creado en 1979, por el Banco Central y por la Andima (Asociación Nacional de las Instituciones del Mercado Abierto), con el objetivo de hacer más transparente y segura la negociación de títulos públicos. La tasa básica de interés de la economía brasileña, como también es conocida, se define en las reuniones del Comité de Política Monetaria del Banco Central (Copom).

Texto original: “Selic é a sigla para Sistema Especial de Liquidação e Custódia, criado em 1979, pelo Banco Central e pela Andima (Associação Nacional das Instituições do Mercado Aberto), com o objetivo de tornar mais transparente e segura a negociação de títulos públicos. A taxa básica de juros da economia brasileira, como também é conhecida, é definida nas reuniões do Comitê de Política Monetária do Banco Central (Copom).” Disponible en <https://www.oeconomista.com.br/o-que-quer-dizer-a-famosa-sigla-selic/>

⁶⁹ Texto original: “Caso a opção do contribuinte seja pelo não pagamento do tributo, algumas são as alternativas que ele tem à sua disposição. Pode o contribuinte declarar o tributo e discuti-lo judicialmente, pode apenas declará-lo, não o pagar e aguardar ser executado, ou ainda, pode simplesmente sonegar o

También en las palabras de Plutarco (2012, p.128):

La conducta esperada de las empresas, ante la escasez de recursos para el financiamiento de su actividad productiva, sería la de recurrir al sistema financiero. Sin embargo, las tasas de mercado (financiación bancaria) son mucho mayores que la tasa (Selic) utilizada para la corrección de los débitos tributarias atrasadas. Este hecho genera incentivo para que las empresas, en lugar de buscar financiamiento en el mercado financiero, dejen de pagar sus tributos y utilicen su valor en la actividad empresarial, pues, si tienen que pagar el tributo en atraso, el valor corregido de la deuda tributaria en muchos casos será menor que el saldo deudor de un eventual préstamo a intereses de mercado. (Traducción nuestra)⁷⁰

Siguiendo el ejemplo de Plutarco (2012), este capítulo se dedica a analizar en qué medida el costo medio (tasa de interés promedio) de captación de recursos (de financiación) en el mercado financiero puede influir en la práctica delictiva de la evasión por los contribuyentes del ICMS en el Estado de Ceará. En otros términos, se consideran escenarios para analizar la evasión fiscal en comparación con:

- i) la tasa de interés de mercado medida por la tasa media de interés para las personas jurídicas – fondo de maniobra total;
- ii) Retorno de la Opción de evadir el ICMS y pagarlo en el plazo legal si es detectado, sancionado y cobrado.

tributo e esperar não ser descoberto, ou caso descoberto, discuti-lo administrativamente e depois judicialmente.

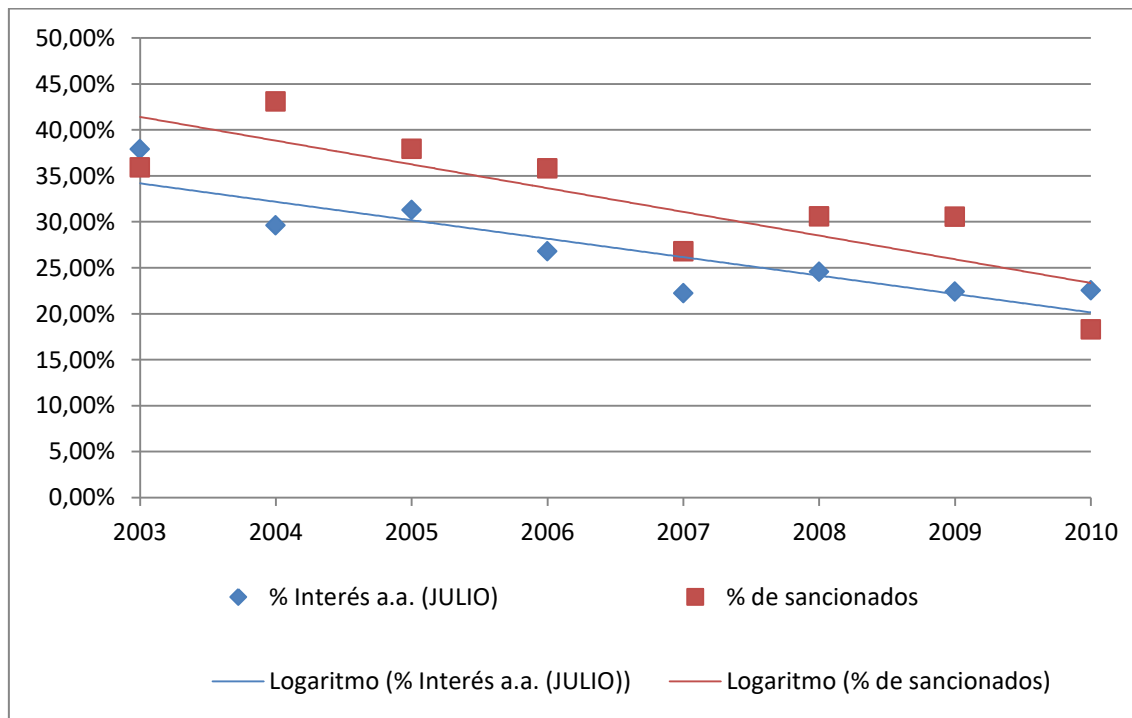
Haja vista que a taxa de remuneração dos débitos tributários (Selic) e as taxas de mercado apresentam índices diferentes, tendo estas últimas índices substancialmente maiores, a variável tempo terá muita importância na avaliação a ser feita pelos contribuintes. Assim, conforme será visto, mesmo naqueles casos em que o contribuinte optou por sonegar, foi descoberto e lhe foram aplicados altos encargos pela sonegação, a depender da quantidade de anos que durar o processo de execução, tendo em vista a diferença entre os índices de reajuste dos débitos tributários (Selic) e dos débitos bancários (taxa de mercado), ainda assim terá sido vantajoso sonegar.”

⁷⁰ Texto original: “A conduta esperada das empresas, diante da escassez de recursos para o financiamento de sua atividade produtiva, seria a de recorrerem ao sistema financeiro. Entretanto, as taxas de mercado (financiamento bancário) são bem maiores do que a taxa (Selic) utilizada para a correção dos débitos tributários em atraso. Este fato gera incentivo para que as empresas, em vez de buscarem financiamento no mercado financeiro, deixem de pagar seus tributos e utilizem o respectivo valor na atividade empresarial, pois, caso tenham de pagar o tributo em atraso, o valor corrigido do débito tributário em muitos casos será menor do que o saldo devedor de eventual empréstimo tomado a juros de mercado.”

7.1. Evasión Fiscal X Tasa de Intereses de Mercado

En el análisis de la relación entre la tasa de interés de mercado (Tasa promedio de interés - Personas jurídicas – Fondo de Maniobra total)⁷¹ y el % de contribuyentes penalizados, se observa una relación negativa a lo largo del período considerado. Sin embargo, al calcular la correlación entre la probabilidad de ser fiscalizada y el % de punidos por las células de auditorías, se encuentra una correlación positiva, 0,6507. Así, el aumento en la tasa de interés de mercado aumenta el número de contribuyentes que evitan impuestos. Este resultado puede indicar que cuando la tasa de interés de mercado aumenta, los contribuyentes pueden estar recurriendo a la práctica delictiva para financiarse, ya que esta práctica no requiere análisis para aprobación de crédito ni garantías, además de incurrir en el tiempo entre fiscalización y auditoría, con un eventual castigo por la evasión.

Gráfico II: Tasa de Interés de Mercado X % de Sancionados



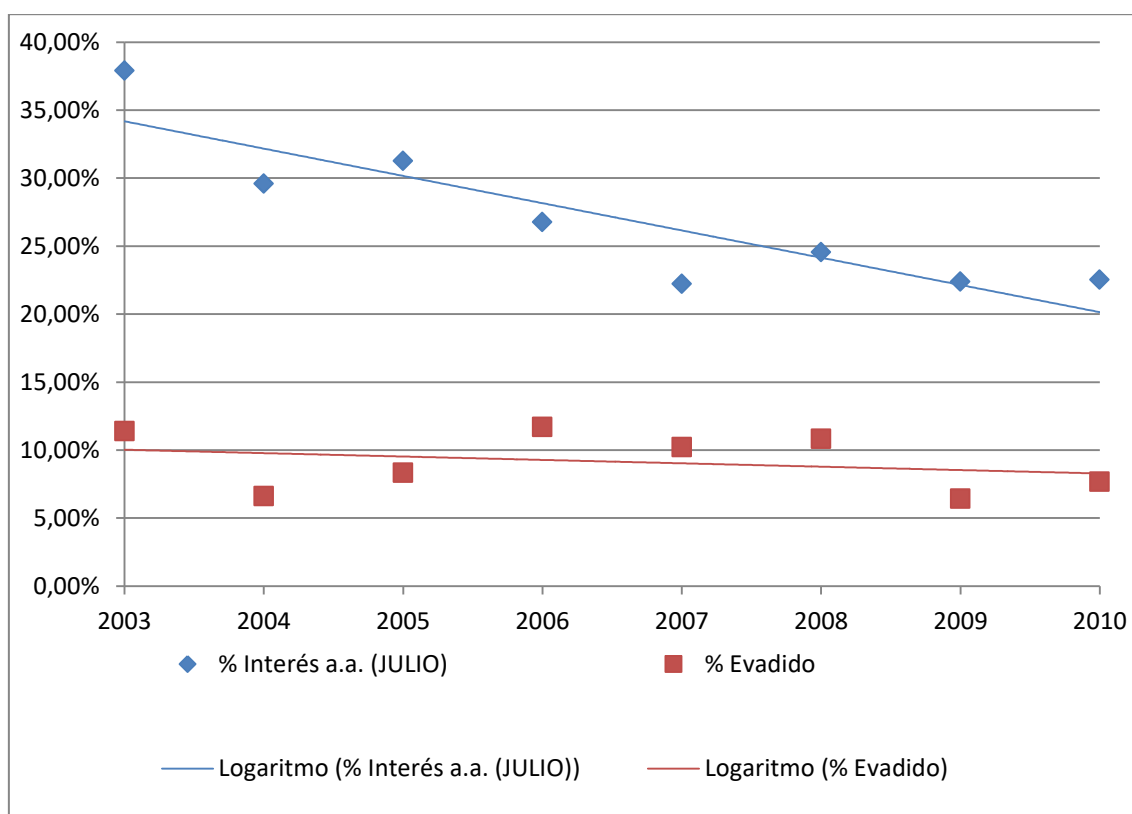
Fuente: Tasa de Intereses de Mercado: BACEN, % de Sancionados: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por

⁷¹ BACEN: Tasas de interés con recursos libres - Tasa media de interés - Personas jurídicas - Fondo de maniobra total - Código de la serie 20725 - Disponible en <https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries>

el autor.

La correlación entre la probabilidad de ser fiscalizada vis a vis y el % evadido en las células de auditorías, se verifica una relación positiva, pero débil, 0,2842. Sin embargo, el aumento en la tasa de interés de mercado puede llevar al aumento del % evadido. Este resultado puede indicar incluso el aumento del valor evadido reforzando la tesis de que los contribuyentes pueden estar recurriendo a la práctica delictiva para financiarse y ésta puede ser más barata.

Gráfico 12: Tasa de Interés de Mercado X % Evadido



Fuente: Tasa de Intereses de Mercado: BACEN , % Evadido: INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor.

7.2. Retorno de la opción de evadir el ICMS y pagarlo en el plazo legal si es detectado y cobrado

Andreoni (1992) introdujo una naturaleza temporal a la decisión de la evasión fiscal, reconociendo que la penalización para esta práctica, si detectada, es sancionada y

cobrada en un período posterior al obtenido con la ganancia de evasión. Es importante resaltar que en Ceará el plazo medio para auditar un determinado período es de 3 años, eso puede potenciar la ganancia con la evasión, puesto que diluye la multa impuesta. Andreoni también plantea la cuestión del momento ideal para las auditorías y el momento ideal para los pagos del tributo evadido y sus penalidades.

Aunque las multas establecidas en el Reglamento del ICMS de Ceará parezcan ser pesadas en un primer momento, existe un factor para mitigarla, dado que el Gobierno prevé reducciones significativas en el caso de pago sin cuestionarlas sea administrativa o judicialmente. Es lo que prevé el Decreto 24.569 en su Art. 882:

De los Descuentos en Pago de Multa

Art. 882. En la hipótesis de crédito tributario constituido a través de acta de infracción o acta de infracción con retención de mercancía y siempre que ocurra el pago en el plazo reglamentario, incluido el principal, si fuera el caso, habrá los siguientes descuentos en la multa:

I - si el contribuyente o responsable renuncia a la defensa y paga la multa en el plazo de ésta:

a) 79% (setenta y nueve por ciento) en los casos no comprendidos en la letra "b" de este inciso;

b) 50% (cincuenta por ciento) en las infracciones capituladas en las letras "a", "b", "d" y "e" del inciso I del Art.878, las derivadas exclusivamente de penalidades por incumplimiento de obligaciones accesorias y las resultantes de control de tránsito de mercancías.

II - 30% (treinta por ciento), si el contribuyente o responsable renunciar expresamente al recurso al Consejo de Recursos Tributarios;

III - 20% (veinte por ciento), si el contribuyente o responsable liquidar el crédito tributario fijado en la citación de la decisión condenatoria del Consejo de Recursos Tributarios.

§ 1º Lo dispuesto en este artículo se aplica incluso en la hipótesis de pago a ser efectuado dentro del plazo de dilatación concedido, en la forma de la legislación.

§ 2º En la hipótesis del pago del débito a través de la modalidad de diferimiento del pago, la aplicación de los descuentos se hará en la forma abajo especificada:

I - cuando el deudor renuncie expresamente a la impugnación y solicite el diferimiento del pago, pagando la primera cuota en el plazo reglamentario:

a) en la primera cuota del débito diferido:

1 - 79% (setenta y nueve por ciento) en los casos no comprendidos en el punto 2 de este apartado.

2 - 50% (cincuenta por ciento) en las infracciones capituladas en las

letras "a" "b" "d y e" del inciso I del Art. 878, las derivadas exclusivamente de penalidades por incumplimiento de obligaciones accesorias y las derivadas de fiscalizaciones de tránsito de mercancías.

b) 40% (cuarenta por ciento) de la multa incluida en las cuotas siguientes, aplicable solamente a los diferimientos del pago realizados hasta el límite de 6 (seis) cuotas;

c) 30% (treinta por ciento) de la multa incluida en las cuotas siguientes, aplicable solamente a los diferimientos del pago realizados hasta el límite de 12 (doce) cuotas;

II - cuando el contribuyente renuncie expresamente al recurso ante el Consejo de Recursos Tributarios y solicite diferimiento del pago, pagando la primera cuota en el plazo reglamentario:

a) 30% (treinta por ciento) de la multa incluida en la primera cuota del débito diferido;

b) 20% (veinte por ciento) de la multa incluida en las prestaciones siguientes, aplicable solamente a los diferimientos del pago hasta el límite de 6 (seis) cuotas;

c) 10% (diez por ciento) de la multa incluida en las cuotas siguientes, aplicable solamente a los diferimientos del pago realizados hasta el límite de 12 (doce) cuotas;

III - cuando, agotadas las instancias administrativas, el contribuyente solicite el beneficio y pague la primera cuota en el plazo de liquidación fijado en la citación de la decisión condenatoria del Consejo de Recursos Tributarios:

a) 20% (veinte por ciento) de la multa incluida en la primera cuota del débito diferido;

b) 10% (diez por ciento) de la multa incluida en las siguientes cuotas, aplicable solamente a los diferimientos del pago realizados hasta el límite de 6 (seis) cuotas;

c) 5% (cinco por ciento) de la multa incluida en las cuotas siguientes, aplicable solamente a los diferimientos del pago realizados hasta el límite de 12 (doce) cuotas. (Traducción nuestra)⁷²

⁷² Texto original: "Art. 882. Na hipótese de crédito tributário constituído através de auto de infração ou auto de infração com retenção de mercadoria e desde que ocorra o pagamento no prazo regulamentar, incluído o principal, se for o caso, haverá os seguintes descontos na multa:

I - se o contribuinte ou responsável renunciar à defesa e pagar a multa no prazo desta:

a) 79% (setenta e nove por cento) nos casos não compreendidos na alínea "b" deste inciso;

b) 50% (cinquenta por cento) nas infrações capituladas nas alíneas "a", "b", "d" e "e" do inciso I do art.878, as decorrentes exclusivamente de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e as decorrentes de fiscalizações de trânsito de mercadorias.

II - 30% (trinta por cento), se o contribuinte ou responsável renunciar, expressamente, ao recurso para o Conselho de Recursos Tributários;

III - 20% (vinte por cento), se o contribuinte ou responsável liquidar o crédito tributário fixado na intimação da decisão condenatória do Conselho de Recursos Tributários.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive na hipótese de pagamento a ser efetuado dentro do prazo de dilatação concedido, na forma da legislação.

§ 2º Na hipótese do pagamento do débito através da modalidade de parcelamento, a aplicação dos descontos será feita na forma abaixo especificada:

I - quando o devedor renunciar, expressamente, à impugnação e requerer o parcelamento, pagando a primeira prestação no prazo regulamentar:

a) na primeira prestação do débito parcelado:

1 - 79% (setenta e nove por cento) nos casos não compreendidos no item 2 desta alínea.

2 - 50% (cinquenta por cento) nas infrações capituladas nas alíneas "a" "b" "d" e "e" do inciso I do art.

En base a esa resolución, se optó por simular la ganancia como consecuencia de la evasión y penalidad en comparación con una operación de crédito conforme a la discusión anterior. Se realizan tres simulaciones, considerando las infracciones a la legislación del ICMS, conforme al Art. 878, del Decreto 24.569/97, sujetan al infractor a las siguientes penalidades, sin perjuicio del pago del impuesto, cuando sea el caso de:

Art. 878. [...]

[...]

c) falta de pago del impuesto, en todo o en parte, incluso el debido por sustitución tributaria, en la forma y en los plazos reglamentarios, en todos los casos no comprendidos en las letras "d" y "e" de este inciso: multa equivalente a una vez el valor del impuesto. (Traducción nuestra)⁷³

Para la simulación, se consideran para fines de comparación, el Fondo de Maniobra renovado cada 30 días, en la tasa mensual vigente en el mes, sin costos de Tasa de apertura de crédito - TAC o Impuesto sobre operaciones financieras - IOF. El mes de evasión es siempre enero de 2012, con fecha de vencimiento legal del tributo el día 10 de febrero de 2012. Lo que cambia entre los escenarios son, la fecha de la sanción y la fecha límite para el pago del acta de infracción siempre 30 días después de la emisión del acta de infracción, como se observa en el Cuadro 5.

878, as decorrentes exclusivamente de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e as decorrentes de fiscalizações de transito de mercadorias.

b) 40% (quarenta por cento) da multa inclusa nas prestações seguintes, aplicável somente aos parcelamentos realizados até o limite de 6 (seis) parcelas;

c) 30% (trinta por cento) da multa inclusa nas prestações seguintes, aplicável somente aos parcelamentos realizados até o limite de 12 (doze) parcelas;

II - quando o contribuinte renunciar expressamente ao recurso perante o Conselho de Recursos Tributários e requerer parcelamento, pagando a primeira prestação no prazo regulamentar:

a) 30% (trinta por cento) da multa inclusa na primeira prestação do débito parcelado;

b) 20% (vinte por cento) da multa inclusa nas prestações seguintes, aplicável somente aos parcelamentos realizados até o limite de 6 (seis) parcelas;

c) 10% (dez por cento) da multa inclusa nas prestações seguintes, aplicável somente aos parcelamentos realizados até o limite de 12 (doze) parcelas;

III - quando, esgotadas as instâncias administrativas, o contribuinte requerer o benefício e pagar a primeira prestação no prazo de liquidação fixado na intimação da decisão condenatória do Conselho de Recursos Tributários:

a) 20% (vinte por cento) da multa inclusa na primeira prestação do débito parcelado;

b) 10% (dez por cento) da multa inclusa nas prestações seguintes, aplicável somente aos parcelamentos realizados até o limite de 6 (seis) parcelas;

c) 5% (cinco por cento) da multa inclusa nas prestações seguintes, aplicável somente aos parcelamentos realizados até o limite de 12 (doze) parcelas.”

⁷³ Texto original: “Art. 878. [...] c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;”

Cuadro 5: Escenarios para las simulaciones del pago del acta de infracción

Simulación	Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3
Mes de la evasión	Enero de 2012	Enero de 2012	Enero de 2012
Fecha legal de pago	10 de febrero de 2012	10 de febrero de 2012	10 de febrero de 2012
Fecha de penalidad	20 de marzo de 2013*	20 de marzo de 2014♦	20 de marzo de 2015♣
Fecha máxima para el pago del Acta de Infracción	20 de abril de 2013	20 de abril de 2014	20 de abril de 2015

Fuente: elaborado por el autor.

Notas:

* Comienzo de la acción fiscal: 01 de enero de 2013; el 31 de marzo de 2013, es decir, 90 días, un año después del mes evadido.

♦ Comienzo de la acción fiscal: 01 de enero de 2014; final: 31 de marzo de 2014, es decir, 90 días, dos años después del mes evadido.

♣ Comienzo de la acción fiscal: 1 de enero de 2015; final: 31 de marzo de 2015, es decir, 90 días, tres años después del mes evadido.

Se verifica por los resultados expuestos en la Tabla 21 que el retorno neto para el contribuyente en la primera simulación es negativo. Sin embargo, este resultado se produce si, y sólo si, en el primer día del ejercicio siguiente la administración tributaria empiece la auditoría en este contribuyente, o sea, lo seleccione para la auditoría, la ejecute en menos de 90 días y detecte la evasión. Sin embargo, vale resaltar que, el tiempo promedio de auditoría es de 3 años y siete meses.

La segunda simulación considera los mismos datos de la anterior, es decir, Infracción del RICMS-CE, pero con un término diferente para que la administración audite y detecte la infracción. En resumen, el escenario 2 consiste en: si la administración tributaria toma al menos 2 (dos) años para auditar, en este caso, el beneficio es ligeramente positivo. Sin embargo, al incluir las tasas de crédito abiertas, el IOF y la necesidad de garantías para la operación, el rendimiento neto para el contribuyente ya se vuelve positivo en algún potencial mayor. Esto tiende a contribuir a la práctica de la evasión.

En la tercera simulación, en la hipótesis de que la administración tributaria tarde 3 años para fiscalizar, el beneficio ya se convierte en poco más del 10%, pero si se incluyen las tasas de apertura de crédito, IOF y necesidad de garantía para la operación, el retorno neto sería más interesante aún.

Tabla 21: Resultados de las simulaciones

	Escenario 1 (R\$)	Escenario 2 (R\$)	Escenario 3 (R\$)
Valor de la multa actualizada con 79% de descuento	22.873,20	24.698,10	26.964,00
Impuesto actualizado	108.920,00	117.610,00	128.400,00
Total pagado al Estado	131.793,20	142.308,10	155.364,00
Total pagado - Institución Financiera con Intereses de Mercado	121.681,32	143.064,89	174.171,36
Retorno líquido para el contribuyente	-10.111,89	756,79	18.807,36

Fuente: elaborado por el autor.

* Las hojas de cálculo detalladas con los resultados de cada escenario propuesto se encuentran en el Apéndice B.

Conforme los resultados de las simulaciones presentadas en la Tabla 21 en los casos en que el contribuyente haya optado por evadir y haya sido fiscalizado y penalizado, a lo largo del tiempo, esta opción sería más ventajosa que el préstamo bancario. En este sentido, se puede inferir que en los casos de evasión, cuando se aplica multa de oficio del 100% y a partir del reductor del 79% para el pago en el plazo consignado en el acta de infracción asociado a otro factor beneficioso al contribuyente evasor es que la tasa Selic aplicada en la actualización de la multa y del principal no se capitaliza mensualmente, ya a partir del segundo año esta opción sería más ventajosa que el préstamo bancario a intereses de mercado.

Ante los similares resultados que Plutarco (2012) encontró para la misma situación en el comparativo realizado para el caso de la Receita Federal de Brasil, se constató en los casos de aplicación de multa de oficio del 75%, solamente a partir del cuarto año esta opción sería más ventajosa que el préstamo bancario y también que, incluso en la hipótesis de haber sido aplicada al contribuyente multa de oficio calificada del 150%, aun así, a partir del sexto año, la opción por la evasión presentaría un retorno mayor que el préstamo bancario, es decir, en el caso cearense, el reductor del 79% es casi un incentivo a la práctica delictiva.

En este sentido y utilizando las consideraciones realizadas por Plutarco (2012), se puede decir que esa investigación no tiene la intención de fomentar la litigación tributaria o la evasión. Por el contrario, se dedica a analizar que cuanto mayor son las tasas de interés del sistema financiero brasileño, aliados a las reglas tributarias

existentes y sumadas a la morosidad tanto de los órganos administrativos y también de los judiciales de solución de demandas tributarias, crean coyuntura preñada de incentivos al no pago y al litigio tributario como medio de financiación privada.

También son valiosas para la Secretaría de Hacienda de Ceará aún en mayor potencia las sugerencias de Plutarco (2012), en lo que concierne ante el panorama analizado, son necesarias tres medidas para desalentar el comportamiento estratégico de los contribuyentes, a saber:

- 1) La disminución del tiempo de tramitación de los procesos administrativos y judiciales tributarios;
- 2) el incremento de las multas de mora y de oficio; y,
- 3) La igualación del índice de reajuste de los débitos tributarios a la tasa media de interés del mercado.

Entre las tres alternativas, la que tiende a generar menor distorsión es la reducción del tiempo de tramitación de los procesos administrativos y judiciales tributarios. Las otras dos medidas, aunque aumentan la carga de los contribuyentes que no pagan sus tributos al día y, en consecuencia, disminuyen el retorno esperado de conductas estratégicas como las aquí estudiadas, terminan por alcanzar, por ejemplo, contribuyentes que no pagan sus tributos en la razón de imposibilidad material (falta de recursos), o por error de interpretación de la norma tributaria. Por último, se resalta que la implementación de medidas en el sentido de disminuir el tiempo de respuesta del aparato estadual a los procesos administrativos y judiciales tributarios, además de disminuir el retorno esperado de los contribuyentes que se utilizan del litigio y de la evasión como formas de financiamiento, actuaría en el sentido de incentivar el cumplimiento de los deberes fiscales, ya que fortalecería la confianza de la sociedad en el aparato de represión estadual.

Las consideraciones realizadas hasta aquí, respecto la efectividad de los mecanismos de control fiscal en combate a la evasión fiscal se fundamentaron sólo en análisis descriptivos. A partir de este punto, una evaluación con mayor rigor técnico para inferir acerca del impacto de control fiscal en combate a la evasión fiscal. Así, el próximo capítulo se dedica a la presentación de los modelos econométricos y a la descripción de las variables utilizadas para estimar los referidos modelos.

Capítulo 8. Análisis Econométrico de los índices de evasión fiscal, Aspectos Metodológicos y Resultados

Análisis Econométrico de los índices de evasión fiscal, Aspectos Metodológicos y Resultados

Se analizarán los índices individuales de evasión, que se comprende ser una buena medida, calculados a partir de la recaudación verdadera, o sea, de lo que fue pagado espontáneamente por determinado contribuyente más el valor evadido constatado por la inspección fiscal, cuál es el porcentaje con relación a este último que representa sobre la recaudación real que debería haber ocurrido si no practica la evasión fiscal, además, se analizarán las probabilidades de práctica de la evasión fiscal y de su reincidencia.

Estos análisis se realizan a partir de la estimación de modelos econométricos. Siendo dos para verificar los efectos sectoriales del índice evadido, tres modelos utilizan métodos distintos para analizar las probabilidades de práctica de la evasión fiscal (modelos de probabilidad lineal, Logit y Probit) y, por último, un modelo para analizar las probabilidades de reincidencia de la evasión fiscal, estimada por el método de Probit.

8.1. Fuente de datos

Información sobre todos los contribuyentes en el período de enero de 2003 a diciembre de 2013 a través de la Secretaría de Hacienda de Ceará.

Para extraer la información de las empresas, se utilizaron las siguientes bases de datos:

a) Registro: Relación de establecimientos inscritos en el Registro General de la Hacienda Estadual (CGF) disponibles a través de una extracción de datos llamada INTERLACE;

b) Recaudación: Datos mensuales provenientes de la recaudación del ICMS por establecimientos registrados proporcionados a través de una extracción de datos llamada INTERLACE;

c) Fiscalización: Datos relativos a las acciones de fiscalización, disponibles a través de una extracción de datos llamada INTERLACE;

8.2. Selección de la muestra

Los contribuyentes que sufrieron acciones fiscales ejecutadas por la Auditoría Fiscal consideradas en este trabajo son de los tipos: Auditoría, Auditoría Fiscal, Auditoría Fiscal Especial, Auditoría Fiscal Plena, Auditoría Fiscal Restringida, Diligencia Fiscal y Diligencia Fiscal Específica. Por otro lado, fueron desconsideradas las acciones fiscales de los tipos: Procedimiento Administrativo, PA - Monitoreo Fiscal, MF - Diligencia Administrativa y Compensación Financiera. O sea 17.926 contribuyentes auditados.

Totalizando las acciones fiscales por año (a veces se puede haber 2 acciones fiscales en el mismo año, pero en estos casos consideramos que el año fue fiscalizado) tenemos 32.006 líneas de datos apiladas acerca de estos contribuyentes con sus variables que serán descritas a continuación.

8.3. Modelo con Datos en Panel

Se analizará a través de ejercicios empíricos la robustez de los análisis descriptivos hasta el momento y para ello se utilizan modelos econométricos con datos en panel para evaluar si a lo largo del período estudiado hay variación en el comportamiento del contribuyente del ICMS en cuanto a la práctica delictiva de evasión fiscal. Se estimaron los modelos con error estándar y covariancia robusta para heterocedasticidad.

VARIABLES UTILIZADAS:

PERC_SONEGADO100 - Porcentaje evadido en relación a su recaudación verdadera, siendo ésta la recaudación espontánea promovida por él más el valor evadido que había sido detectado por la auditoría fiscal. (Se utilizará el porcentaje multiplicado por 100, ejemplo 0,015 (1,5%) consta en la hoja de cálculo como 1,5)

DINDUSTRIA - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de Industria.

DMAYORISTA - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de Comercio Mayorista.

DMINORISTA - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de Comercio Minorista.

DCOMBUSTIBLE - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de distribución de combustibles y lubricantes.

DENERGELECTRICA - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de energía eléctrica.

DCOMUNICACION - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de comunicación.

DALIMENTACION - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de alojamiento y alimentación.

DTRANSPO - Variable *Dummy* que asume 1 en el caso del contribuyente pertenezca al segmento económico de transporte.

EDAD - Tiempo de actividad que el contribuyente poseía en enero de 2014

DRCAPITALERMF - Variable *Dummy* que asume 1 para los contribuyentes ubicados en la Capital y Región Metropolitana.

D2003 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2003

D2004 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2004

D2005 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2005

D2006 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2006

D2007 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2007

D2008 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2008

D2009 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2009

D2010 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2010

D2011 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2011

D2012 - Variable *Dummy* que asume 1 cuando se trate del año 2012

NREINCIDENCIAS - Número de reincidencias en la práctica delictiva de la evasión fiscal

PERC_RECAUD_TOT - porcentaje que representa los pagos de impuestos por determinado contribuyente relativo al total general recaudado por el estado, un *proxy* de su tamaño para el estado en función de su potencial de recaudación.

8.3.1. Análisis del porcentaje evadido

En el primer modelo propuesto en la Tabla 22 la variable dependiente es el porcentaje evadido en relación a su recaudación verdadera, siendo ésta la recaudación espontánea promovida por él más el valor evadido que había sido detectado por la auditoría fiscal, es decir, el *quantum* evadido.

Tabla 22: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - MQOA - Análisis del porcentaje evadido - MODELO 1

Dependent Variable: PERC_SONEGADO100

Method: Least Squares

Sample: 1 32006

Included observations: 32006

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.545752	3.265987	-0.167102	0.8673
DINDUSTRIA	5.146225	1.007845	5.106167	0.0000
DMAYORISTA	2.080592	1.021389	2.037022	0.0417
DMINORISTA	1.162966	0.968610	1.200655	0.2299
DCOMBUSTIBLE	3.600399	3.082420	1.168043	0.2428
DENERGELECTRICA	-1.270050	3.837860	-0.330927	0.7407
DCOMUNICACION	-7.033055	2.949480	-2.384507	0.0171
DALIMENTACION	4.516919	1.254991	3.599164	0.0003
DTRANSPO	4.371868	1.295386	3.374954	0.0007
EDAD	-0.181980	0.015053	-12.08906	0.0000
DRCAPITALERMF	2.592740	0.319909	8.104620	0.0000
D2003	11.85822	3.147567	3.767423	0.0002
D2004	12.76203	3.153483	4.046962	0.0001
D2005	10.97168	3.148133	3.485139	0.0005
D2006	10.91545	3.149554	3.465712	0.0005
D2007	7.274696	3.138423	2.317946	0.0205
D2008	7.545625	3.143222	2.400602	0.0164
D2009	10.29418	3.151308	3.266636	0.0011
D2010	6.377326	3.190218	1.999025	0.0456
D2011	6.157238	3.254221	1.892078	0.0585
D2012	5.131252	3.343776	1.534568	0.1249
NREINCIDENCIAS	3.997070	0.160276	24.93867	0.0000

PERC_RECAUD_TOT	-1.850892	0.488667	-3.787636	0.0002
R-squared	0.039862	Mean dependent var	12.17817	
Adjusted R-squared	0.039201	S.D. dependent var	26.96557	
S.E. of regression	26.43174	Akaike info criterion	9.387727	
Sum squared resid	22344505	Schwarz criterion	9.393744	
Log likelihood	-150208.8	Hannan-Quinn criter.	9.389651	
F-statistic	60.35592	Durbin-Watson stat	1.849420	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Eviews.

De acuerdo con los resultados del Modelo 1, con excepción de los sectores Minoristas, Combustibles y de Energía Eléctrica, todos los demás presentan evidencias de evasión. Obsérvese que el sector de Comunicación es negativo, mientras que los demás (estadísticamente significantes) son positivos. En cuanto a la magnitud del efecto, la Industria presenta el mayor, seguido por la Alimentación y el Transporte.

Observe que la edad de la empresa fiscalizada correlaciona negativamente con la evasión. Es decir, cuanto más tiempo de mercado la empresa tenga, menor es la relación con evasión fiscal. Este efecto puede ser explicado por la reputación de la empresa.

En relación a la ubicación de la empresa, se puede inferir que las empresas con sede en la Capital o Región Metropolitana de Fortaleza, están positivamente correlacionadas con la evasión fiscal. Lo que puede ser explicado por la cantidad de empresas ubicadas en esa región en relación a las demás áreas del Estado de Ceará.

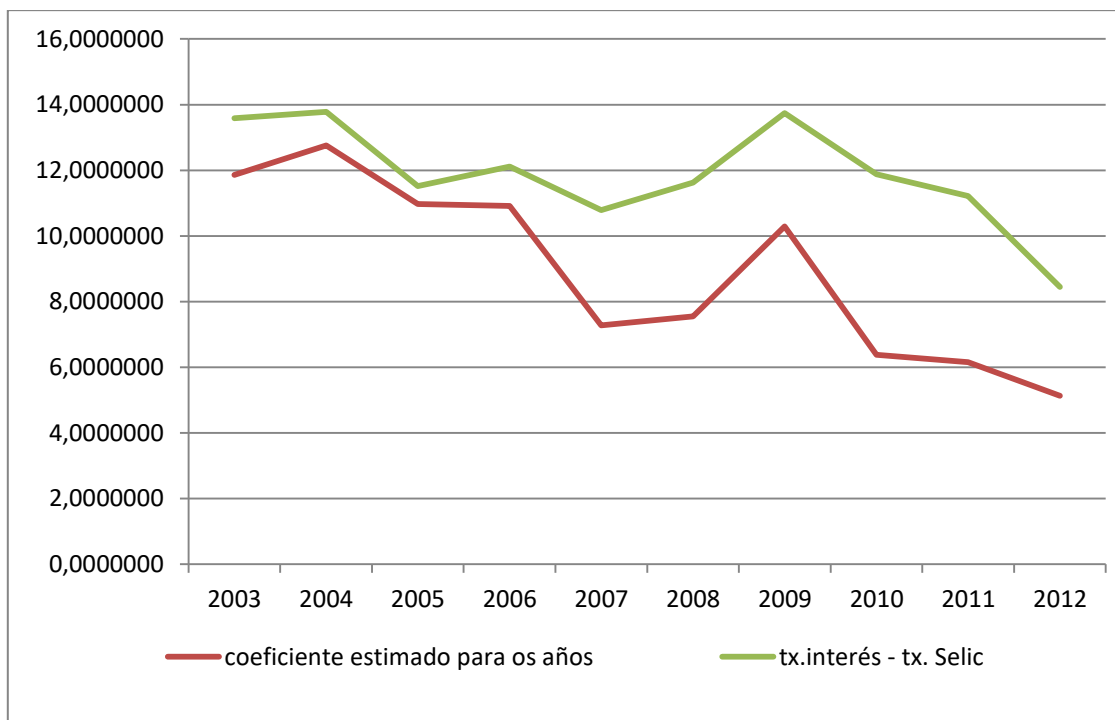
El contribuyente reincidente también presenta indicios de evadir en mayor escala por el coeficiente presentado en el modelo.

A partir del estimador porcentual de participación individual en la recaudación total en determinado año, se observa que cuanto mayor es esta participación relativa menor son sus índices medios de evasión.

Analizando la tendencia de los coeficientes estimados de los *dummies* relativos a los años, se verifica una tendencia descendente (con excepción del año 2009). Se nota por el Gráfico 13 que a lo largo del período analizado, la evasión fiscal es decreciente a lo largo del tiempo. Esta tendencia decreciente también se observa por el mismo gráfico una correlación fuerte (0,796) con el diferencial entre la tasa de interés y la SELIC, pudiendo esto fuertemente corroborar la evasión fiscal como forma de financiamiento

del contribuyente, parece que el porcentaje evadido guarda gran relación con la tasa de interés, cuanto mayor es la diferencia para la SELIC mayor el porcentaje evadido, cuanto menor la tasa de interés menor el porcentaje evadido.

Gráfico 13: Coeficientes estimados de los *dummies* relativos a los años X Diferencial entre tasa de interés y SELIC



Fuente: Coeficiente estimado para las *dummies* años, el autor. Diferencial entre tasa de interés y Selic: BACEN, elaborado por el autor.

Este último gráfico se asemeja en gran medida al Gráfico 12: Tasa de Interés de Mercado X % Evadido, un detalle que nos hace reflexionar una vez más que las empresas son sensibles a las tasas de interés en la decisión del valor a ser evadido, la explicación puede estar en las simulaciones propuestas en el Capítulo 7 donde se comprueba el beneficio obtenido por el contribuyente por la práctica delictiva de la evasión fiscal teniendo en cuenta la posible inercia de la administración tributaria en auditar.

En el segundo modelo propuesto en la Tabla 23 la variable dependiente sigue siendo el porcentaje evadido en relación a su recaudación verdadera, pero se introdujeron dos nuevas variables descritas a continuación, y retiramos las *dummies* que

representaban los años, pues como observado lo que tuvo impacto mayor que el propio año simplemente fue el cambio en el régimen de intereses observados aquel año.

Nuevas variables:

TXINTERES-TXSELIC - Diferencial entre tasa de interés de mercado y tasa Selic

DPERIMPLSPED - Variable *Dummy* que asume 1 a partir de 2009 cuando empezó la implantación del SPED con uno de sus primeros proyectos, la NFe⁷⁴

Tabla 23: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - MQOA - Análisis del porcentaje evadido - MODELO 2

Dependent Variable: PERC_SONEGADO100

Method: Least Squares

Sample: 1 32006

Included observations: 32006

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-9.098879	1.755425	-5.183291	0.0000
DINDUSTRIA	5.166251	1.008570	5.122351	0.0000
DMAYORISTA	2.075406	1.022082	2.030566	0.0423
DMINORISTA	1.075294	0.969162	1.109509	0.2672
DCOMBUSTIBLE	3.579478	3.084462	1.160487	0.2459
DENERGELECTRICA	-1.294911	3.838761	-0.337325	0.7359
DCOMUNICACION	-6.987823	2.949418	-2.369221	0.0178
DALIMENTACION	4.316176	1.254931	3.439374	0.0006
DTRANSPO	4.432947	1.296163	3.420053	0.0006
EDAD	-0.177257	0.015016	-11.80471	0.0000
DRCAPITALERMF	2.674346	0.319161	8.379312	0.0000
NREINCIDENCIAS	3.990610	0.160205	24.90935	0.0000
PERC_RECAUD_TOT	-1.860855	0.489015	-3.805310	0.0001
TXINTERES-TXSELIC	151.9282	12.36747	12.28450	0.0000
DPERIMPLSPED	-2.203201	0.383518	-5.744712	0.0000
R-squared	0.038084	Mean dependent var	12.17817	
Adjusted R-squared	0.037663	S.D. dependent var	26.96557	
S.E. of regression	26.45290	Akaike info criterion	9.389077	
Sum squared resid	22385889	Schwarz criterion	9.393002	
Log likelihood	-150238.4	Hannan-Quinn criter.	9.390332	

⁷⁴ Protocolo ICMS n° 10 de 18/04/2007 estableció la obligatoriedad de utilización de la factura electrónica (NF-e) en sustitución de la factura, modelo 1 o 1-A, para las operaciones interestaduais en las operaciones con varios productos a partir del año 2009

F-statistic	90.46897	Durbin-Watson stat	1.849404
Prob(F-statistic)	0.000000		

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Eviews.

Los mismos resultados y análisis para el modelo estimado 1 siguen siendo válidos en este nuevo modelo. Se destaca el hecho de que el diferencial entre tasa de interés de mercado y tasa Selic representa un impacto positivo con significancia estadística en el porcentaje evadido.

El SPED que tuvo el comienzo de su implantación en 2009 con su primer proyecto a NFe y posteriormente a cada momento del tiempo se fueron implantando diferentes proyectos como EFD, CTE, ECD entre otros pero siempre con el propósito de mitigar la práctica delictiva. Tenga en cuenta que el resultado estimado concuerda con el efecto esperado del SPED, por lo que se puede inferir que éste es un buen instrumento para combatir la evasión fiscal.

8.3.2. Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal

En el tercer modelo propuesto en la Tabla 24, la variable dependiente ahora es una variable binaria que representa que en aquel año en que determinado contribuyente que fue auditado también fue punido, o sea, él practicó la evasión fiscal. De esta manera se evalúa entre las variables propuestas cuáles son aquellas que impactan en la elección en la práctica delictiva.

Nuevas variables:

ANO_PUNIDO - Variable *Dummy* que asume 1 si en aquel año en que determinado contribuyente fue auditado él también fue punido.

TXINTERES-TXSELIC – en este modelo se adoptó para la tasa de interés y la Selic el porcentaje multiplicado por 100, ejemplo 0,015 (1,5%) consta en la hoja de cálculo como 1,5.

Tabla 24: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - MQOA - Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal - MODELO 3⁷⁵

Dependent Variable: ANO_PUNIDO

Method: Least Squares

Date: 11/11/17 Time: 10:18

Sample: 1 32006

Included observations: 32006

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.246830	0.027390	-9.011542	0.0000
DINDUSTRIA	0.081346	0.015737	5.169067	0.0000
DMAYORISTA	0.127343	0.015948	7.984993	0.0000
DMINORISTA	0.078152	0.015122	5.168068	0.0000
DCOMBUSTIBLE	0.165098	0.048128	3.430418	0.0006
DENERGELECTRICA	-0.051434	0.059897	-0.858705	0.3905
DCOMUNICACION	-0.032376	0.046021	-0.703501	0.4817
DALIMENTACION	0.086860	0.019581	4.435924	0.0000
DTRANSPO	0.073667	0.020224	3.642486	0.0003
EDAD	-0.000366	0.000234	-1.560010	0.1188
DRCAPITALERMF	0.053919	0.004980	10.82722	0.0000
NREINCIDENCIAS	0.205227	0.002500	82.09986	0.0000
PERC_RECAUD_TOT	-0.019481	0.007630	-2.553081	0.0107
TXINTERES-TXSELIC	0.030653	0.001930	15.88478	0.0000
DPERIMPLSPED	-0.094350	0.005984	-15.76675	0.0000
R-squared	0.219654	Mean dependent var		0.321721
Adjusted R-squared	0.219312	S.D. dependent var		0.467144
S.E. of regression	0.412752	Akaike info criterion		1.068529
Sum squared resid	5450.124	Schwarz criterion		1.072454
Log likelihood	-17084.67	Hannan-Quinn criter.		1.069785
F-statistic	643.2083	Durbin-Watson stat		2.026622
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Eviews.

⁷⁵ En cuanto a las críticas sobre el modelo de probabilidad lineal que afectado por varios problemas, según Gujarati (2006), pueden ser contornados por ejemplo a través del aumento de la muestra para minimizar el problema de falta de normalidad entre otros. Él afirma que el fundamental problema de este modelo es que el efecto marginal o incremental de X permanece constante. Sin embargo, también Gujarati registra que hasta la diseminación de programas accesibles para estudiar los modelos logit y probit, el modelo de probabilidad lineal era muy usado, dado su simplicidad. Una de sus facilidades es que los coeficientes estimados que son las probabilidades no necesitan cálculos complejos adicionales para obtenerla.

De acuerdo con los resultados del Modelo 3, con excepción de los sectores de energía eléctrica y de comunicación, todos los demás presentan evidencias de opción por la evasión. En cuanto a la magnitud del efecto en las probabilidades de optar por la práctica delictiva, el segmento de combustible presenta el mayor, seguido por Mayorista, Alimentación, Industria, Minorista y el Transporte.

Observe que la edad de la empresa fiscalizada que se correlacionaba negativamente con la evasión en los Modelos 1 y 2, que tratan del % evadido, o sea, el *quantum* evadido en relación a su recaudación verdadera, ya no se presenta estadísticamente significativo, a pesar de mantenerse como un coeficiente negativo.

En relación con la ubicación de la empresa, es posible inferir que las empresas con sede en la Capital o Región Metropolitana de Fortaleza, están positivamente correlacionadas con la evasión fiscal.

Asimismo a partir del estimador porcentual de participación individual en la recaudación total en determinado año, se observa que cuanto mayor es esta participación relativa menor son las probabilidades de optar por la evasión fiscal.

Igualmente el contribuyente reincidente también presenta mayor probabilidad de optar por la evasión fiscal, a cada reincidencia aumenta 20% las probabilidades de que él vuelva a evadir.

Los mismos resultados y análisis para el Modelo estimado 1 siguen siendo válidos en este nuevo modelo, se destaca el hecho de que el diferencial entre tasa de interés de mercado y tasa Selic tiene un impacto positivo con significancia estadística en el porcentaje evadido. Teniendo en cuenta que la media de esta diferencia es aproximadamente el 12%, esta diferencia aumenta un 36% la probabilidad de practicar la evasión fiscal, a cada punto porcentual se aumenta esta probabilidad de evasión en 3 puntos porcentuales.

El SPED también contribuye a una disminución en la probabilidad de la evasión fiscal.

En el cuarto Modelo propuesto en la Tabla 25 es el mismo que el Modelo 3 pero esta vez se utiliza el modelo LOGIT para superar las debilidades del modelo de probabilidad lineal.

Tabla 25: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - LOGIT - Análisis de las probabilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal – MODELO 4

```

Logistic regression                               Number of obs   =    32006
                                                  LR chi2(14)     =    7311.72
                                                  Prob > chi2     =    0.0000
Log likelihood = -16449.023                       Pseudo R2      =    0.1818
    
```

ano_punido	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]
Dindustria	.5323419	.1087763	4.89	0.000	.3191443 .7455395
Dmayorista	.7673794	.1092623	7.02	0.000	.5532292 .9815296
dminorista	.5375352	.1058558	5.08	0.000	.3300616 .7450089
dcombustible	.9389196	.2793987	3.36	0.001	.3913081 1.486531
denergiaelectrica	-.8670576	.57517	-1.51	0.132	-1.99437 .2602549
dcomunicacion	.2285049	.3257548	0.70	0.483	-.4099629 .8669726
dalimentacion	.6084545	.1288244	4.72	0.000	.3559634 .8609456
dtranspo	.4892151	.1312116	3.73	0.000	.232045 .7463852
edad	-.0036874	.0013819	-2.67	0.008	-.006396 -.0009789
drcapitalermf	.3017817	.0298852	10.10	0.000	.2432077 .3603556
nreincidencias	1.121946	.0184359	60.86	0.000	1.085813 1.15808
perc_recaud_tot	-.0804105	.0546015	-1.47	0.141	-.1874275 .0266064
txinteres-txselic	.1947552	.01191	16.35	0.000	.171412 .2180984
dperimplsped	-.6095074	.0384634	-15.85	0.000	-.6848942 -.5341206
_cons	-4.304155	.1784289	-24.12	0.000	-4.653869 -3.954441

76

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Stata.

```

76
Logistic model for ano_punido

----- True -----
Classified |      D      ~D | Total
-----+-----+-----
+          |    4100    1399 |   5499
-          |    6197    20310 |  26507
-----+-----+-----
Total     |   10297   21709 |  32006

Classified + if predicted Pr(D) >= .5
True D defined as ano_punido != 0

-----+-----+-----
Sensitivity           Pr( +| D)   39.82%
Specificity           Pr( -| ~D)  93.56%
Positive predictive value Pr( D| +)  74.56%
Negative predictive value Pr(~D| -)  76.62%
-----+-----+-----
False + rate for true ~D Pr( +|~D)   6.44%
False - rate for true D Pr( -| D)  60.18%
False + rate for classified + Pr(~D| +)  25.44%
False - rate for classified - Pr( D| -)  23.38%
-----+-----+-----
Correctly classified           76.27%
    
```

Tabla 26: Efecto marginal de las variables explicativas en el punto medio de la muestra del modelo estimado (MODELO 4)

Marginal effects after logit
y = Pr(ano_punido) (predict)
= .30846765

variable	dy/dx	Std. Err.	z	P> z	[95% C.I.]	X
Dindustria	.1195638	.02541	4.71	0.000	.069764 .169364	.199494
dmayorista	.1763804	.02628	6.71	0.000	.124873 .227888	.163594
dminorista	.1132436	.02193	5.16	0.000	.070268 .156219	.544273
dcombustible	.2243025	.06952	3.23	0.001	.088038 .360567	.002656
denergiaelectrica	-.1507381	.07659	-1.97	0.049	-.300856 -.00062	.001656
dcomunicacion	.0507325	.07495	0.68	0.498	-.096168 .197634	.002937
dalimentacion	.141292	.03166	4.46	0.000	.079248 .203336	.032775
dtransporto	.1122515	.03178	3.53	0.000	.049955 .174548	.028245
edad	-.0007866	.00029	-2.67	0.008	-.001365 -.000209	14.7874
drcapitalermf	.0633144	.00614	10.31	0.000	.051282 .075346	.632194
nreincidencias	.2393284	.00421	56.81	0.000	.231071 .247586	.490252
perc_recaud_tot	-.0171528	.01165	-1.47	0.141	-.039984 .005678	.014338
txinteres-txselic	.0415443	.00253	16.43	0.000	.036587 .046501	12.1781
dperimplsped	-.1199219	.00685	-17.50	0.000	-.133356 -.106488	.196588

(*) dy/dx is for discrete change of dummy variable from 0 to 1

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Stata.

La probabilidad media de ser sancionado, es decir, de un contribuyente auditado que practicó la evasión fiscal, fue estimada en el 30,85%. Este valor indica las posibilidades de tal práctica delictiva en el punto medio de la muestra, representando la probabilidad de un elemento típico de la población que fue sometida a la muestra. Tal situación indica, a priori, una tendencia de que no se revele una preferencia elevada por la evasión fiscal por los contribuyentes, lo que puede justificarse es que la selección de los contribuyentes para ser fiscalizados es sesgada, es decir, se realiza a partir de indicios de evasión fiscal detectada por el análisis en los bancos de datos de la administración tributaria o incluso denuncias.

De acuerdo con los resultados del Modelo 4, con excepción del sector de Energía Eléctrica y de Comunicación, todos los demás presentan evidencias de opción por la evasión. En cuanto a la magnitud del efecto en las probabilidades de optar por la práctica delictiva, el segmento de Combustible presenta el mayor, seguido por Mayorista, Alimentación, Industria, Minorista y el Transporte. En comparación con el Modelo 3, diferentes sólo en las probabilidades estimadas, pero para señalar quién tiene más o menos probabilidades en practicar la evasión fiscal, fueron idénticos con excepción del segmento de Energía Eléctrica que en el modelo anterior no era estadístico significativo, ahora se vuelve a 95% el nivel de confianza también presentando probabilidad negativa para la evasión fiscal.

En realidad, como señala Gujarati (2006) la dificultad de acceso a programas que tratasen los modelos logit y probit e incluso aquellos que no disponen del recurso para cálculo de los efectos marginales en algunas situaciones justificaban su uso y como se observa, él estima con alguna utilidad los efectos positivos o negativos en las probabilidades e incluso en la comparación de sus magnitudes sin embargo, como Gujarati señala el fundamental problema de este modelo es que el efecto marginal el incremental de X permanece constante y esa premisa es muy restrictiva, que se puede evitar con el uso de los modelos logit y probit mencionados anteriormente, por lo que se seguirá analizando los resultados y comparándolos al final.

En cuanto a la edad, se produjo un efecto marginal negativo, aunque muy pequeño, indicando que la elevación en un año de vida reduce la probabilidad de evasión fiscal en 0,08 punto porcentual. En relación a la ubicación de la empresa, efecto marginal de esta variable en promedio, la probabilidad de evasión fiscal se eleva al 6,33%.

Sobre el contribuyente reincidente se observó que el hecho de que un aumento de una reincidencia, hace que, en promedio, la probabilidad de evadir se eleve en el 23,93%, tal observación va al encuentro de las observaciones de Bergman y Nevares (2006), de que los contribuyentes que ya han evitado impuestos en general, lo siguen.

En cuanto al efecto marginal de la variable porcentual de participación individual en la recaudación total en determinado año pasa a no ser más estadísticamente significativo, no se pueden hacer inferencias acerca de sus efectos marginales, ya que las probabilidades de sus parámetros estimados, que se utilizan en el cálculo de dicho efecto, son cero.

El diferencial entre tasa de interés de mercado y tasa Selic tiene un impacto positivo, implicando que, a cada punto porcentual de diferencia entre las tasas, en promedio, la probabilidad de evadir se eleve en el 4,15%. Teniendo en cuenta que la media de esta diferencia es aproximadamente el 12%, esta diferencia aumenta un 49,80% la probabilidad de practicar la evasión fiscal. Se observó que ante esta media de las diferencias entre las tasas ese fue el de mayor influencia sobre la probabilidad de opción por la evasión fiscal.

En cuanto a la implantación del SPED, se produjo un efecto marginal negativo,

indicando que en el período posterior a su implantación, se redujo la probabilidad de evasión fiscal en el 11,99%.

En el quinto Modelo propuesto en la Tabla 27 es semejante al Modelo 4 pero esta vez se utiliza el modelo PROBIT para comparar los resultados con el modelo LOGIT.

Tabla 27: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - PROBIT - Análisis de las posibilidades del contribuyente de practicar la evasión fiscal – MODELO 5

Probit regression	Number of obs	=	32006
	LR chi2(14)	=	7242.05
	Prob > chi2	=	0.0000
	Pseudo R2	=	0.1801
Log likelihood = -16483.858			

ano_punido	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]
dindustria	.3071326	.0598486	5.13	0.000	.1898315 .4244336
dmayorista	.447904	.0602611	7.43	0.000	.3297943 .5660136
dminorista	.3063377	.0580482	5.28	0.000	.1925652 .4201101
dcombustible	.540003	.1627056	3.32	0.001	.2211059 .8589002
denergelectrica	-.40305	.2800886	-1.44	0.150	-.9520135 .1459135
dcomunicacion	.0846233	.1757741	0.48	0.630	-.2598876 .4291342
dalimentacion	.3513172	.0719755	4.88	0.000	.2102479 .4923866
dtranspo	.2808572	.0738008	3.81	0.000	.1362104 .4255041
edad	-.0019109	.000803	-2.38	0.017	-.0034848 -.000337
drcapitalermf	.1825989	.0172766	10.57	0.000	.1487374 .2164604
nreincidencias	.6447132	.0097877	65.87	0.000	.6255297 .6638966
perc_recaud_tot	-.0470559	.0304732	-1.54	0.123	-.1067822 .0126704
txinteres-txselic	.1133251	.0068546	16.53	0.000	.0998903 .12676
dperimplsped	-.3479165	.0215403	-16.15	0.000	-.3901348 -.3056983
_cons	-2.535542	.1004602	-25.24	0.000	-2.73244 -2.338644

77

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Stata.

77

Probit model for ano_punido

Classified	True		Total
	D	~D	
+	4078	1380	5458
-	6219	20329	26548
Total	10297	21709	32006

Classified + if predicted Pr(D) >= .5
True D defined as ano_punido != 0

Sensitivity	Pr(+ D)	39.60%
Specificity	Pr(- ~D)	93.64%
Positive predictive value	Pr(D +)	74.72%
Negative predictive value	Pr(~D -)	76.57%
False + rate for true ~D	Pr(+ ~D)	6.36%
False - rate for true D	Pr(- D)	60.40%
False + rate for classified +	Pr(~D +)	25.28%
False - rate for classified -	Pr(D -)	23.43%
Correctly classified		76.26%

Tabla 28: Efecto marginal de las variables explicativas en el punto medio de la muestra del modelo estimado (MODELO 5)

Marginal effects after probit
 $y = \text{Pr}(\text{ano_punido})$ (predict)
 $= .30870148$

Variable	dy/dx	Std. Err.	z	P> z	[95% C.I.]	X
Dindustria	.1124091	.02257	4.98	0.000	.068177 .156641	.199494
dmayorista	.1669124	.02326	7.17	0.000	.121314 .212511	.163594
dminorista	.1068298	.01998	5.35	0.000	.067676 .145984	.544273
dcombustible	.2073719	.06483	3.20	0.001	.080301 .334443	.002656
denergiaelectrica	-.1253861	.07443	-1.68	0.092	-.271272 .0205	.001656
dcomunicacion	.0303986	.06433	0.47	0.637	-.095678 .156475	.002937
dalimentacion	.1318878	.02823	4.67	0.000	.076553 .187223	.032775
dtranspo	.10445	.0286	3.65	0.000	.048386 .160514	.028245
edad	-.0006729	.00028	-2.38	0.017	-.001227 -.000119	14.7874
drcapitalermf	.0634485	.00591	10.74	0.000	.051874 .075023	.632194
nreincidencias	.227034	.00359	63.16	0.000	.219988 .234079	.490252
perc_recaud_tot	-.0165706	.01073	-1.54	0.123	-.037604 .004463	.014338
txinteres-txselic	.0399071	.00241	16.56	0.000	.035185 .04463	12.1781
dperimplsped	-.1152102	.00663	-17.38	0.000	-.128202 -.102219	.196588

(*) dy/dx is for discrete change of dummy variable from 0 to 1

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Stata.

En Tabla 29 se presentan junto a los efectos marginales calculados a partir de los modelos LOGIT y PROBIT para comparación y lo que se observa es que son muy semejantes.

Tabla 29: Comparación de los efectos marginales calculados para las posibilidades de evasión fiscal a partir de los modelos LOGIT y PROBIT.

Variables	Efectos Marginales			
	LOGIT		PROBIT	
	dy/dx	P> z	dy/dx	P> z
dindustria	0,1195638	0,000	0,1124091	0,000
dmayorista	0,1763804	0,000	0,1669124	0,000
dminorista	0,1132436	0,000	0,1068298	0,000
dcombustible	0,2243025	0,001	0,2073719	0,001
denergiaelectrica	-0,1507381	0,049	-0,1253861	0,092
dcomunicacion	0,0507325	0,498	0,0303986	0,637
dalimentacion	0,141292	0,000	0,1318878	0,000
dtranspo	0,1122515	0,000	0,10445	0,000
edad	-0,0007866	0,008	-0,0006729	0,017
drcapitalermf	0,0633144	0,000	0,0634485	0,000
nreincidencias	0,2393284	0,000	0,227034	0,000
perc_recaud_tot	-0,0171528	0,141	-0,0165706	0,123
txinteres-txselic	0,0415443	0,000	0,0399071	0,000
dperimplsped	-0,1199219	0,000	-0,1152102	0,000

Fuente: elaborado por el autor.

Según Gujarati y Porter (2011):

Entre Logit y Probit, ¿cuál es el preferible? En la mayoría de las aplicaciones, los modelos son bastante parecidos; la principal diferencia está en la distribución logística que tiene colas ligeramente más pesadas [...]. Es decir, la probabilidad condicional P_i se aproxima a 0 ó 1 con un ritmo más lento en el Logit que en el Probit. [...] En la práctica, muchos investigadores eligen el modelo Logit por su relativa simplicidad matemática. (Traducción nuestra)⁷⁸

8.3.3. Análisis de las probabilidades de reincidencia de la evasión fiscal

* Selección de la nueva muestra

Los contribuyentes que sufrieron como mínimo dos Acciones fiscales, o sea dos años auditados, pues sólo así tendría la oportunidad de reincidir, de esta manera estamos restringiendo la muestra utilizada hasta este momento. Acciones fiscales ejecutadas por la Auditoría Fiscal consideradas en este trabajo son de los tipos: Auditoría, Auditoría Fiscal, Auditoría Fiscal Especial, Auditoría Fiscal Plena, Auditoría Fiscal Restringida, Diligencia Fiscal y Diligencia Fiscal Específica. Por otro lado, fueron desconsideradas las acciones fiscales de los tipos: Procedimiento Administrativo, PA - Monitoreo Fiscal, MF - Diligencia Administrativa y Compensación Financiera. O sea, 7.461 contribuyentes auditados.

Totalizando las acciones fiscales por año, (a veces es posible que haya 2 acciones fiscales en el mismo año, pero en estos casos se considera que el año fue fiscalizado) hay 21.541 líneas de datos apiladas acerca de estos contribuyentes con las mismas variables utilizadas hasta el momento.

Para analizar la recurrencia en la evasión, el sexto modelo propuesto en la Tabla 27 se estima con el mismo método Logit utilizado anteriormente, ahora para capturar la probabilidad de recurrencia.

Nuevas variables:

⁷⁸ Texto original: “Entre Logit e Probit, qual o preferível? Na maioria das aplicações os modelos são bastante parecidos; a principal diferença está na distribuição logística que tem caudas ligeiramente mais pesadas [...]. Ou seja a probabilidade condicional P_i aproxima-se de 0 ou 1 com um ritmo mais lento no logit que no probit. [...] Na prática, muitos pesquisadores escolhem o modelo logit por sua relativa simplicidade matemática.”

REINCIDENTE - Variable *Dummy* que asume 1 si determinado contribuyente que ha sido auditado algunas veces y haya sido punido en más de una oportunidad.

PERC_RECAUD_TOT - en este Modelo se adoptó para el porcentaje que representa los pagos de impuestos por determinado contribuyente relativo al total general recaudado por el estado, un *proxy* de su tamaño para el estado en función de su potencial de recaudación, el porcentaje multiplicado por 100, ejemplo 0,015 (1,5%) consta en la hoja de cálculo como 1,5.

Tabla 30: Resultado de las Estimaciones con Datos en Panel - LOGIT - Análisis de las posibilidades de reincidencia de la evasión fiscal – MODELO 6

reincidente	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]
Dindustria	1.352909	.150913	8.96	0.000	1.057125 1.648694
dmayorista	1.359074	.1518094	8.95	0.000	1.061533 1.656614
dminorista	.8647014	.1493398	5.79	0.000	.5720007 1.157402
dcombustible	1.699468	.3772671	4.50	0.000	.9600383 2.438898
denergelectrica	-45.18783	1176.342	-0.04	0.969	-2350.775 2260.4
dcomunicacion	.8006389	.4345929	1.84	0.065	-.0511476 1.652425
dalimentacion	.1025772	.1807519	0.57	0.570	-.25169 .4568445
dtranspo	.7562631	.1714241	4.41	0.000	.420278 1.092248
edad	.0304215	.0014957	20.34	0.000	.02749 .033353
drcapitalermf	.8845204	.033835	26.14	0.000	.818205 .9508359
perc_recaud_tot	.0789146	.0079526	9.92	0.000	.0633277 .0945015
txinteres-txselic	.14672	.013365	10.98	0.000	.120525 .172915
dperimplsped	-.2495035	.0406869	-6.13	0.000	-.3292483 -.1697587
_cons	-4.375007	.2196601	-19.92	0.000	-4.805533 -3.944481

79

Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Stata.

Tabla 31: Efecto marginal de las variables explicativas en el punto medio de la muestra del modelo estimado (MODELO 6)

Marginal effects after logit

Classified	D	~D	Total
+	3424	2241	5665
-	5093	10783	15876
Total	8517	13024	21541

Classified + if predicted Pr(D) >= .5		
True D defined as reincidente != 0		
Sensitivity	Pr(+ D)	40.20%
Specificity	Pr(- ~D)	82.79%
Positive predictive value	Pr(D +)	60.44%
Negative predictive value	Pr(~D -)	67.92%
False + rate for true ~D	Pr(+ ~D)	17.21%
False - rate for true D	Pr(- D)	59.80%
False + rate for classified +	Pr(~D +)	39.56%
False - rate for classified -	Pr(D -)	32.08%
Correctly classified		65.95%

```

y = Pr(reincidente) (predict)
= .40101913
-----
variable |          dy/dx      Std. Err.      z    P>|z|    [    95% C.I.    ]      X
-----+-----
Dindustria |    .3258675      .03389      9.62   0.000    .25945   .392285   .217539
dmayorista |    .3272085      .03386      9.66   0.000    .260841  .393576   .183325
dminorista |    .2041757      .04604      4.44   0.000    .113947  .294405   .520914
dcombustible |   .3848363      .08385      4.59   0.000    .220499  .549174    .0026
denergialectrica |  -.4080936      .00467     -87.42  0.000   -.417243  -.398944   .00065
dcomunicacion |   .1975283      .10448      1.89   0.059   -.007241  .402298   .003064
dalimentacion |   .024857      .04428      0.56   0.575   -.061924  .111638   .029339
dtranspo |   .186757      .04175      4.47   0.000    .104922  .268592   .027807
  edad |   .0073073      .00116      6.29   0.000    .005029  .009586   16.254
drcapitalermf |   .2027674      .04021      5.04   0.000    .123954  .281581   .665104
perc_recaud_tot |   .0189555      .00347      5.47   0.000    .012162  .025749   2.08629
txinteres-txselic |   .0352425      .00623      5.66   0.000    .023041  .047444   12.1255
dperimplsped |  -.0588825      .01411      -4.17   0.000   -.086543  -.031222  .192842
-----
(*) dy/dx is for discrete change of dummy variable from 0 to 1
Fuente: Datos de INTERLACE SEFAZ-CE, 2014, elaborado por el autor, Software Stata.

```

La probabilidad media de ser sancionado, es decir, de un contribuyente en más de una ocasión volver a practicar la evasión fiscal fue estimada en el 40,10%. Este valor indica las posibilidades de tal práctica delictiva en el punto medio de la muestra, representando la probabilidad de un elemento típico de la población que ha sido sujeta a la muestra. Tal situación indica de nuevo, a priori, una tendencia de que no se revele una reincidencia elevada por la evasión fiscal por los contribuyentes, lo que puede justificarse, como ya se ha discutido anteriormente, es que la selección de los contribuyentes para ser fiscalizados es sesgada y algún contribuyente que ya ha sido auditado y penalizado tiene gran probabilidad de ser incluido nuevamente en una selección por la administración tributaria para ser otra vez auditado en otro período.

De acuerdo con los resultados del Modelo 6, con excepción del sector de Energía Eléctrica, Alimentación y de Comunicación, todos los demás presentan evidencias de opción por la reincidencia en la práctica de la evasión fiscal. En cuanto a la magnitud del efecto en las probabilidades de optar por la práctica delictiva, el segmento de Combustible presenta el mayor, seguido por Mayorista, Minorista, Industria y el Transporte. En comparación con la decisión en la práctica de la evasión fiscal, en la opción por la reincidencia también sólo se han invertido de posiciones el segmento de la Industria y Minorista, pero por una diferencia muy sutil en sus probabilidades, que hasta se puede incluso suponer que en relación a las potencialidades de optar por la evasión fiscal y la reincidencia, en que pese a la diferencia en la probabilidad propiamente dicha.

En cuanto a la edad, se produjo un efecto marginal negativo, aunque muy

pequeño también pero, ligeramente superior a la probabilidad de practicar la evasión fiscal, indicando que la elevación en un año de vida reduce la probabilidad de reincidencia en 0,73%. En relación a la ubicación de la empresa, efecto marginal de esta variable en promedio, la probabilidad de reincidencia se eleva en el 20,27%, casi diez veces más que en la opción por la evasión fiscal en la primera ocasión.

En cuanto al efecto marginal de la variable porcentual de participación individual en la recaudación total en determinado año, la probabilidad de reincidencia se eleva en el 1,9%, a diferencia del efecto negativo en la opción por la evasión fiscal en la primera ocasión.

El diferencial entre tasa de interés de mercado y tasa Selic tiene un impacto positivo, hace con que, a cada punto porcentual de diferencia entre las tasas, en promedio, la probabilidad de reincidir se eleve en el 3,52%. Teniendo en cuenta que la media de esta diferencia es aproximadamente el 12%, esta diferencia aumenta un 42,24% la probabilidad de practicar la evasión fiscal de nuevo. Se observó que ante esta media de las diferencias entre las tasas, ese fue el de mayor influencia sobre la probabilidad de opción por la evasión fiscal por la primera vez y también en la reincidencia.

En cuanto a la implantación del SPED se produjo un efecto marginal negativo, indicando que en el período posterior a su implantación se redujo la probabilidad de reincidencia en el 24,95%, lo que puede indicar que cuando el contribuyente ha detectado su evasión fiscal por primera vez, ha tenido la conciencia de que el SPED, en sus documentos electrónicos, sus declaraciones más complejas, con mayores posibilidades de cruce de datos con mayor velocidad ayudan a la detección, con lo que tiene la percepción con mayor intensidad de la probabilidad de que venga a ser auditada, lo que se corrobora con las conclusiones de Allingham y Sandmo (1972) de que cuando la probabilidad de ser auditado es mayor, el riesgo de detección aumenta y disminuirían las posibilidades del contribuyente practicar la evasión fiscal.

Capítulo 9. Conclusión

Conclusión

Esta investigación se propuso a estudiar la Evasión Fiscal del ICMS en el estado de Ceará de tal manera de cuantificar la evasión fiscal de este tributo para analizar si esa práctica es generalizada o si es desarrollada por algún tipo de empresa específica. Además, aborda la cuestión de la reincidencia entre las empresas fiscalizadas y sancionadas, así como delinea el perfil del contribuyente que más practica la evasión fiscal y define cuál es el perfil del contribuyente que ha sido penalizado cuando es identificado por la administración tributaria por su práctica delictiva de evasión.

A partir de esos ejercicios, la investigación ahonda para analizar si la pena pecuniaria impuesta acaba teniendo un costo/beneficio menor que el pago de impuestos, y si este hecho interfiere en el comportamiento evasor incentivándolo en la práctica y en la reincidencia de esta conducta evasiva, utilizando la misma premisa que Plutarco (2012) considera en su estudio:

[...] que los contribuyentes, por ser agentes racionales maximizadores de utilidad, tenderán a comportarse de forma estratégica ante el sistema tributario con el fin de obtener el mayor retorno posible de sus conductas. (Traducción nuestra)⁸⁰

Otra hipótesis estudiada es que la creación de mecanismos para combatir la evasión fiscal como condición necesaria para reducir el nivel de evasión fiscal y, por consiguiente, aumentar la recaudación, con el objetivo de analizar si estos mecanismos son efectivos o no. Para tanto, se utilizó el marco teórico de los modelos microeconómicos de evasión fiscal, desarrollados por Allingham y Sandmo (1972) a partir del modelo de Becker (1968) para economía del delito, con base en la teoría de la elección racional al estudio de la evasión fiscal.

Para alcanzar esos objetivos y probar estas hipótesis, se utilizan informaciones de los contribuyentes inscritos en la Secretaría de Hacienda del Estado de Ceará, SEFAZ-CE, durante el período de 2003 a 2013, considerando los contribuyentes del ICMS fiscalizados, auditados o no por evasión fiscal.

Se analizan los índices individuales evadidos, calculados a partir de la recaudación verdadera, o sea, de lo que fue pagado espontáneamente por determinado

⁸⁰ Texto original: “[...] que os contribuintes, por serem agentes racionais maximizadores de utilidade, tenderão a se comportar de forma estratégica diante do sistema tributário com o fim de obter o maior retorno possível de suas condutas.”

contribuyente más el valor evadido constatado por la supervisión fiscal. Además, analiza el porcentaje con respecto a este último sobre la recaudación real que debería haber ocurrido si él no hubiera practicado la evasión fiscal, así como las probabilidades de práctica de la evasión fiscal y de su reincidencia.

Estos análisis se realizan a partir de la estimación de modelos econométricos. Siendo dos para verificar los efectos sectoriales del índice evadido, tres modelos utilizan métodos distintos para analizar las probabilidades de práctica de la evasión fiscal (modelos de probabilidad lineal, Logit y Probit) y, por último, un modelo para analizar las probabilidades de reincidencia de la evasión fiscal, estimada por el método Probit.

Los dos primeros modelos estimados, en relación al índice evadido individualmente por los contribuyentes, con excepción de los segmentos Minorista, Combustibles y Energía Eléctrica que no presentan evidencia estadística, los demás segmentos (Industria, Alimentación y Transporte) presentan efectos positivos sobre el porcentaje evadido, mientras que el segmento de Comunicación tiene un efecto negativo. La cantidad de reincidencias afecta positivamente el índice de evasión practicado por el contribuyente. Es importante resaltar la influencia del diferencial entre la tasa de interés de mercado y la tasa Selic que ejerce un fuerte impacto positivo en el *quantum* evadido, mientras que la implantación del SPED a partir de 2009 impacta negativamente.

En cuanto a las posibilidades de la práctica de evasión fiscal, se puede inferir que tanto por los modelos de probabilidad lineal, LOGIT y PROBIT (Modelos 3, 4 y 5 respectivamente) se verifica que no hay diferencias significativas en los resultados entre los tres modelos, indicado por la sanción al ser detectado por un proceso de auditoría fiscal, de acuerdo con el modelo LOGIT, excepto los segmentos de Energía Eléctrica y de Comunicación por el hecho de que los coeficientes estimados no son estadísticamente significantes, el segmento que presenta mayor probabilidad en la práctica delictiva de la evasión fiscal es el segmento de Combustibles, seguido por los de Mayorista, Alimentación, Industria, Minorista y de Transporte.

La cantidad de reincidencias afecta positivamente la probabilidad de evasión por el contribuyente. Se destaca también con relación a la probabilidad de la decisión de la evasión fiscal la influencia del diferencial entre la tasa de interés de mercado y la tasa

Selic, en cuanto a la implantación del SPED a partir de 2009, impacta también la probabilidad de evasión por el contribuyente negativamente.

A partir de la muestra restringida sólo a los contribuyentes auditados en más de una oportunidad, se estiman las posibilidades de reincidencia de la práctica de la evasión fiscal, a través del análisis por el modelo LOGIT (Modelo 6). Por los resultados, se puede inferir que con excepción de los sectores de Energía Eléctrica, Alimentación y Comunicación, todos los demás presentan evidencias de opción para la reincidencia en la práctica de la evasión fiscal.

En cuanto a la magnitud del efecto sobre las probabilidades de optar por la práctica delictiva, el segmento de Combustible presenta el más alto, seguido de Mayorista, Minorista, Industria y Transporte. En comparación con la decisión en la práctica de evasión fiscal, en la opción de reincidencia, sólo los segmentos de la Industria y el Minorista fueron invertidos en posiciones.

El diferencial entre la tasa de interés de mercado y la tasa Selic tiene un impacto positivo también en la reincidencia, mientras que la implantación del SPED afecta negativamente la probabilidad de evasión por el contribuyente.

En lo que respecta a los segmentos económicos analizados, con excepción del segmento de Energía Eléctrica, todos los demás de alguna manera presentan evidencias de evasión fiscal lo que permite concluir que no es exclusividad de uno u otro tipo de empresa.

Por los resultados, se puede inferir que a pesar de sancionada, cuando es identificada por la administración fiscal en cuanto a la práctica de evasión fiscal, la sanción pecuniaria impuesta acaba costando menos que el pago de impuestos correctamente, lo que corrobora con una de las hipótesis investigada. Conforme las simulaciones, en los casos en que el contribuyente fue auditado y sancionado por evasión fiscal, a lo largo del tiempo, esta opción sería más ventajosa que el préstamo bancario. En este sentido, se puede inferir que esta opción se vuelva más ventajosa que el préstamo bancario a las tasas de interés del mercado, en los casos de evasión, cuando se aplica una multa del 100% y de la reducción del 79% para el pago en el plazo establecido en el acto de infracción. Esto se debe a que otro factor beneficioso para el contribuyente que practica la evasión fiscal aumenta sus ganancias, es que la tasa Selic

aplicada en la multa y la actualización principal no se capitaliza mensualmente, lo que permite que a partir del segundo año se volvería más ventajosa.

Esto afecta al comportamiento de evasión, pues alienta la reincidencia de este comportamiento evasivo, lo que puede explicar, teniendo en cuenta que la media del diferencial entre la tasa de interés de mercado y la tasa Selic es de aproximadamente el 12% en el período. Se observa además que, antes de esa media, las diferencias entre las tasas que fue la mayor influencia en la probabilidad de opción por evasión fiscal por primera vez y también en la reincidencia.

Sin embargo, cabe resaltar que esta investigación no tiene el propósito de sugerir la evasión fiscal en lugar del cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero coincide con el alerta que Plutarco (2012) hace en las conclusiones de su trabajo:

[...] se presta como alerta de que los elevadísimos índices de las tasas de interés del sistema financiero brasileño, aliados a las reglas tributarias existentes y sumados a la morosidad tanto de los órganos administrativos y también de los órganos judiciales de solución de demandas tributarias, crean coyuntura preñada de incentivos al impago y al litigio tributario como medio de financiamiento privado.(Traducción nuestra)⁸¹

Una de las sugerencias a la administración tributaria de Ceará sería para que se redujera el tiempo promedio de auditoría, de 3,7 años. Y también reducir o suprimir el descuento del 79% en el pago de la multa en el plazo legal, pues eso mitiga la multa, teniendo la capacidad de hacerla, en lugar de sanción, una ventaja fiscal.

Por otra parte, no se confirmó la otra hipótesis analizada que sería que la creación de mecanismos para combatir la evasión fiscal como condición necesaria para reducir el nivel de evasión fiscal y, consecuentemente, aumentar la recaudación de impuestos, son en su mayoría ineficaces. Se verificó que la implantación del SPED a partir de 2009 muestra un impacto negativo en los modelos estimados, mecanismo que debe ser intensificado por la SEFAZ-CE ante los motivos señalados por Henrique (2012) con relación al SPED:

La investigación mostró que todos los encuestados, sin excepción, concuerdan con la afirmación de que, en los próximos años, el fisco tendrá acceso al 100% de las informaciones de los contribuyentes [...]

Los preguntados pasan a ser más enfáticos cuando afirman que el SPED facilita la fiscalización electrónica por parte del fisco. El porcentaje de

⁸¹ Texto original: “[...] se presta como alerta de que os elevadísimos índices das taxas de juros do sistema financeiro brasileiro, aliados às regras tributárias existentes e somados à morosidade tanto dos órgãos administrativos como também dos órgãos judiciais de solução de demandas tributárias, criam conjuntura prenhe de incentivos ao não pagamento e à litigância tributária como meio de financiamento privado.”

los que concuerdan con tal afirmación llegó al 87,5%, y los parcialmente concordantes alcanzaron el 12,5%, siendo que ninguno de los participantes de la encuesta discrepó ni parcial, ni totalmente cuando se les preguntó.(Traducción nuestra)⁸²

De forma complementaria a los objetivos de esta investigación, los resultados de los modelos econométricos mostraron que, en general, el tiempo de actividad de las empresas estudiadas impacta negativamente el porcentaje evadido, las posibilidades de practicar la evasión fiscal y de reincidencia. En relación geográfica, en general, las empresas de la capital y región metropolitana tienen efectos positivos en los coeficientes estimados para porcentaje evadido, las posibilidades de practicar la evasión fiscal y de reincidencia.

Y, por último, en relación con el porcentaje de los pagos de ICMS de un determinado contribuyente en relación al total general recaudado por el estado en determinado año, presentó efectos negativos en el porcentaje evadido y en las posibilidades de reincidir, en cuanto a las posibilidades de practicar la evasión fiscal a pesar de negativo fue estadísticamente no significativo.

⁸² Texto original: "A pesquisa mostrou que todos os pesquisados, sem exceção, concordam com a afirmação de que, nos próximos anos, o fisco terá acesso a 100% das informações dos contribuintes [...] Os respondentes passam a ser mais enfáticos quando afirmam que o SPED facilita a fiscalização eletrônica por parte do fisco. O percentual dos que concordam com tal afirmação chegou a 87,5%, e os parcialmente-concordantes atingiram 12,5%, sendo que nenhum dentre os participantes da pesquisa discordou nem parcial, nem totalmente quando questionados."

Bibliografía

Bibliografía

Bibliografía

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

ALLINGHAN, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. **Journal Of Public Economics**, [s. L.], v. 1, n. 3 - 4, p.323-338, nov. 1972.

ALM, James; JACKSON, Betty; MCKEE, Michael. Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. **National Tax Journal**, [s. L.], v. 45, n. 1, p.107-114, mar. 1992 a.

_____; _____. Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance. **The American Economic Review**, [s. L.], v. 82, n. 4, p.1018-1026, sep. 1992 b.

_____; MCCLELLAND, Gary H.; SCHULZE, William D.. Why do people pay taxes? **Journal Of Public Economics**, [s.L.], v. 48, n. 1, p.21-38, jun. 1992.

_____; MCKEE, Michael. Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics. **Managerial And Decision Economics: The International Journal of Research and Progress in Management Economics**, [s. L.], v. 19, n. 4/5, p.259-275, jun. - aug. 1998.

ANDREONI, James. IRS as loan shark tax compliance with borrowing constraints. **Journal Of Public Economics**, [s. L.], v. 49, n. 1, p.35-46, oct. 1992.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Consultar séries**: Cód. 20725 (Taxa média de juros das operações de crédito com recursos livres - Pessoas jurídicas - Capital de giro total). Disponible en:
<<https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTe laLocalizarSeries>>. Acceso en: 30 oct. 2015.

BALBINOTTO NETO, Giacomio. A Teoria Econômica do Crime. **Leader**, [s. L.], v. 35, 26 fev. 2003.

BARRIOS, Angela. **Sanciones Tributarias**. 2009. Disponível em:
<<http://sistemasderecaudacion.blogspot.com.br/2009/11/sanciones-tributarias.html>>. Acceso en: 18 jul. 2017.

BECKER, Gary S.. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p.169-217, mar. - apr. 1968.

_____; STIGLER, George J.. Law Enforcement, Malfeasance, and Compensation of Enforcers. **The Journal Of Legal Studies**, Chicago, v. 3, n. 1, p.01-18, jan. 1974.

BERGMAN, Marcelo; NEVAREZ, Armando. Do Audits Enhance Compliance?: An Empirical Assessment of VAT Enforcement. **National Tax Journal**, [s. L.], v. 59, n. 4, p.817-832, dec. 2006.

BIANCONI, Luiz Alfredo. **Infração não incrimina contribuinte**. Disponible en:
<<http://www.oliveiraneves.com.br/materias.>>. Acceso en: 20 jul. 2015.

BLOCK, M. K.; HEINEKE, J. M.. A Labor Theoretic Analysis of the Criminal
Choice. **The American Economic Review**, [s. L.], v. 65, n. 3, p.314-325, jun. 1975.

BRASIL. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo Icms nº 10,
de 18 de abril de 2007. **Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal
Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de
combustíveis líquidos**. Brasília, DF, 25 abr. 2007. Disponible en:
<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2007/pt010_07>. Acceso en:
26 mzo. 2016.

_____. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de
arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data**. Disponible en:
<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-
icms/@@consulta_arrecadacao](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao)>. Acceso en: 16 feb. 2016.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de
1934)**. Brasília, DF, 16 dez. 1935. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acceso en: 11
feb. 2017

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de
novembro de 1937)**. Brasília, DF, 19 nov. 1937. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acceso en: 11
feb. 2017

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05
out. 1988. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.
Acceso en: 11 feb. 2017

_____. Decreto nº 2.335, de 06 de outubro de 1997. **Constitui a Agência Nacional de
Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, aprova sua Estrutura
Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e Funções de
Confiança e dá outras providências**. Brasília, DF, 07 out. 1997. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2335.HTM>. Acceso en: 30 mzo. 2017.

_____. Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965. **Reforma do
Sistema Tributário**. Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponible en:
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-
65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm)>. Acceso en: 18 sep. 2017.

_____. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. **Altera o § 2º do art. 155
da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais
Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações
relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte
interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e
prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do**

imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF, 17 abr. 2015. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acceso en: 26 ago. 2016.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).** Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acceso en: 15 dic. 2016.

_____. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. **Altera Dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.** Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acceso en: 04 may. 2017.

_____. Lei Complementar nº 111, de 06 de julho de 2001. **Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.** Brasília, DF, 09 jul. 2001. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp111.htm>. Acceso en: 28 dic. 2016.

_____. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. **Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências.** Brasília, DF, 17 jul. 1964. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acceso en: 07 abr. 2017.

_____. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.** Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acceso en: 24 ago. 2015.

_____. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.** Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acceso en: 18 ago. 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acceso en: 30 jul. 2015.

_____. Lei nº 5.569, de 25 de novembro de 1969. **Acrescenta dispositivos ao artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal, e dá outras providências.** Brasília, DF, 26 nov. 1969. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5569.htm>. Acceso en: 15 abr. 2016.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acceso en: 29 jan. 2017.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.** Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acceso en: 11 ago. 2016.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponible en:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acceso en: 16 abr. 2016.

_____. Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996. **Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências.** Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9427cons.htm>. Acceso en: 03 sep. 2017.

_____. Portal Brasil. **Território nacional tem cerca de 8,5 milhões de quilômetros quadrados:** Brasil possui 26 estados e o Distrito Federal, chamados de Unidades da Federação (UF). 2009. Disponible en:
<<http://www.brasil.gov.br/governo/2009/11/territorio>>. Acceso en: 25 jan. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. **EFD ICMS IPI: O que é?** Disponible en:
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523>>. Acceso en: 05 jul. 2017.

BUCHANAN, James M.. A Defense of Organized Crime? **The Economics of Crime and Punishment.** Edited by Simon Rottenberg. Washington, D. C.: American Enterprise Institute For Public Policy Research, 1973. p. 119-132.

CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997 (Regulamento do ICMS do Estado do Ceará – RICMS). **Consolida e regulamenta a legislação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Fortaleza, CE, 04 ago. 1997.

_____. Decreto nº 27.710, de 14 de fevereiro de 2005. **Institui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF) a ser prestada pelos contribuintes do ICMS inscritos no Cadastro Geral da Fazenda - CGF.** Fortaleza, CE, 16 fev. 2005.

_____. Decreto nº 29.910, de 29 de setembro de 2009. **Regulamenta a Lei Complementar Estadual, nº 37, de 26 de novembro de 2003, que institui o Fundo Estadual de Combate à Pobreza, e dá outras providências.** Fortaleza, CE, 30 set. 2009. Disponible en:
<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2009/decretos/29910.pdf>. Acceso en: 11 may. 2017.

_____. Lei Complementar nº 37, de 26 de novembro de 2003. **Institui o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP, nos termos da Emenda Constitucional Federal nº 31, de 14 de dezembro de 2000, cria o Conselho Consultivo de Políticas de Inclusão Social, extingue os Fundos que indica e dá outras providências.**

Fortaleza, CE, 27 nov. 2003. Disponible en:

<<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc37.htm>>. Acceso en: 11 may. 2017.

_____. Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe acerca do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências.** Fortaleza, CE, 30 dez. 1996.

_____. Lei nº 13.568, de 30 de dezembro de 2004. **Institui Programa de Incentivo ao Consumidor de Exigência do Documento Fiscal.** Fortaleza, CE, 30 dez. 2004.

Disponible en:

<<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2004/13568.htm>>. Acceso en: 03 ago. 2017.

_____. Secretaria da Fazenda. **Finanças Públicas: Balanço geral anos anteriores.**

Disponible en:

<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/financas_publicas/gerados/balanco_geral_anteriores.asp>. Acceso en: 14 may. 2017.

_____. Secretaria da Fazenda. **Informações Financeiras: Arrecadação Total do Estado do Ceará.** Disponible en:

<<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/inffinanceira/arrecadacaoestadual/arrecadacaoestadual.asp>>. Acceso en: 17 jul. 2014.

_____. Secretaria da Fazenda. Instrução Normativa nº 04, de 31 de janeiro de 2000. **Institui o Sistema Integrado de Simplificação das Informações Fiscais, aprova o layout do arquivo a ser enviado em meio magnético das informações relativas às operações e prestações referentes ao ICMS, e dá outras providências.** Fortaleza, CE, 04 fev. 2000.

_____. Secretaria da Fazenda. **Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará - PEF.** Disponible en:

<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/programas_campanhas/gerados/pef_apresentacao.asp>. Acceso en: 17 dic. 2016.

CERQUEIRA, Daniel; LOBÃO, Waldir. Determinantes da Criminalidade: Arcabouços Teóricos e Resultados Empíricos. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p.233-269, 2004.

CHEN, Kong-pin; CHU, C. Y. Cyrus. Internal Control versus External Manipulation: A Model of Corporate Income Tax Evasion. **The Rand Journal Of Economics**, [s. L.], v. 36, n. 1, p.151-164, spring 2005.

CLOTFELTER, Charles T. Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. **The Review Of Economics And Statistics**, Cambridge, MA, U.S., v. 65, n. 3, p.363-373, ago. 1983.

D'ELBOUX, Adriano Fogaça. **O Impacto da Autuação Fiscal no Comportamento dos Contribuintes do ICMS no Estado do Ceará.** 57 f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo, RT, 1977.

EHRlich, Isaac. Participation in Illegitimate Activities: A Theoretical and Empirical Investigation. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 81, n. 3, p.521-565, may. - jun. 1973.

ELSTER, Jon. Social Norms and Economic Theory. **Journal Of Economic Perspectives**, [s. L.], v. 3, n. 4, p.99-117, autumn 1989.

ESTADUAL. In: Español Oxford Living Dictionaries. Oxford: Oxford University Press, 2017. Disponible en: <<https://es.oxforddictionaries.com/definicion/estadual>> Acceso en: 02 nov. 2017.

FEINSTEIN, Jonathan S.. An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. **Rand Journal Of Economics**, [s. L.], v. 22, n. 1, p.14-35, spring 1991.

FERNÁNDEZ, Pilar Martínez. **Decisiones de Comportamiento Irregular y Evasión Fiscal en la Empresa. Un Análisis Causal de los Factores Organizativos.** 382 f. Tesis (Doctorado) - Curso de Organización de Empresas, Departamento de Economía y Administración de Empresas, Universidad de Málaga, Málaga, 2007.

FISCHER, Carol M.; WARTICK, Martha; MARK, Melvin M.. Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature. **Journal Of Accounting Literature**, Gainesville, v. 11, n. 1, p.1-46, 1992.

FOLHAPRESS. **No mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo.** 2013. Disponible en: <<http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>>. Acceso en: 20 ago. 2016.

FOUCAULT, Michel. **A Verdade e as Formas Jurídicas.** Rio de Janeiro: Editora Nau, 1996.

FRIEDLAND, Nehemiah; MAITAL, Shlomo; RUTENBERG, Aryeh. A Simulation Study of Income Tax Evasion. **Journal Of Public Economics**, [s. L.], v. 10, n. 1, p.107-116, aug. 1978.

G1. Empresas brasileiras são as que mais trabalham para pagar

impostos: Segundo estudo do BID, tributos equivalem a 2600 horas de trabalho. Em média, empresas da região têm de trabalhar 503 horas por impostos. 2013. Disponible en: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2013/05/empresas-brasileiras-sao-que-mais-trabalham-para-pagar-impostos.html>>. Acceso en: 12 nov. 2016.

GOMES, Antonia Helena Teixeira. **Tributação e Sonegação Fiscal:** Um Estudo do Comportamento do Estado ante a Sonegação Fiscal. 2006. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Constitucional, Universidade Fortaleza,

Fortaleza, 2006.

GUAJARATI, Damodar N.. **Econometria Básica. Tradução: Maria José Cyhlar Monteiro.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006 – 5ª tiragem. Tradução de: Basic Econometrics, 4th ed.

_____; PORTER, Dawn C.. **Econometria Básica. Tradução: Denise Durant, Mônica Rosemberg, Maria Lúcia G. L. Rosa.** 5. ed. Porto Alegre: Amgh Rditora, 2011. Tradução de: Basic Econometrics, 5th ed.

HENRIQUE, Nilton da Silva. Arrecadação Brasileira Pós-SPED: A Eficácia da Fiscalização Eletrônica. **Revista Linceu On-line**, São Paulo, v. 2, n. 2, p.29-47, jan. – jun. 2012.

HIBBS, Douglas A.; PICULESCU, Violeta. Tax Toleration and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy. **American Journal Of Political Science**, [s. L.], v. 54, n. 1, p.18-33, jan. 2010.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Ceará - CE.** Disponible en: <https://cidades.ibge.gov.br/download/mapa_e_municipios.php?lang=&uf=ce>. Acceso en: 23 abr. 2016.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudos Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras.** 2009. Disponible en: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acceso en: 01 nov. 2015

JUND FILHO, Sergio Lopes. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. **Econometrica: Journal of the Econometric Society**, New York, v. 47, n. 2, p.263-292, mar. 1979.

KRAUSE, Gustavo. **Sonegação Fiscal - O crime compensa?** Disponible en: <<http://www.estado.estadão.com.br/serviços>>. Acceso en: 20 jul. 2014.

MAGALHÃES, Raul Francisco. **Racionalidade e Retórica - teoria discursiva da ação coletiva.** Juiz de Fora: Clio Edições Eletrônicas, 2003.

MARRELLI, Massimo. On Indirect Tax Evasion. **Journal Of Public Economics**, [s. L.], v. 25, n. 1-2, p.181-196, nov. 1984.

_____; MARTINA, Riccardo. Tax Evasion and Strategic Behaviour of the Firms. **Journal Of Public Economics**, [s. L.], v. 37, n. 1, p.55-69, oct. 1988.

O ECONOMISTA. **O que quer dizer a famosa sigla SELIC?** 2009. Disponible en: <<https://www.oeconomista.com.br/o-que-quer-dizer-a-famosa-sigla-selic/>>. Acceso en: 04 nov. 2017.

OLIVEIRA, Sonalle Batista de; NASCIMENTO, Fábio Severiano do. **A Tributação e Concorrência Desleal**. 2012. Disponible en: <<https://jus.com.br/artigos/21420/a-tributacao-e-a-concorrenca-desleal/2>>. Acceso en: 17 jul. 2017.

PINTO, Francisco Roberto. **Evasão Fiscal e Estratégia Empresarial: A Percepção de Empresários Brasileiros**. 267 f. Tese (Doutorado) - Curso de Gestão de Empresas, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 3, n. 1, p.122-147, jan. - jun. 2012.

PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil: Ranking - Ceará** (2010). 2010. Disponible en: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking/>>. Acceso en: 19 jan. 2015.

_____. **O que é IDHM?** Disponible en: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/conceitos/o-que-e-o-idhm.html>>. Acceso en: 23 may. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**. Disponible en: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>. Acceso en: 24 mar. 2016.

RECKERS, Philip M. J.; SANDERS, Debra L.; ROARK, Stephen J.. The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance. **National Tax Journal**, [s. L.], v. 47, n. 4, p.825-836, dec. 1994.

ROSS, Stephen A. et al. **Administração Financeira: versão brasileira de Corporate Finance**. Tradução Evelyn Tesche et al. Porto Alegre: Atlas, 1995.

RUSCHEL, Vitor Guilherme. **Há risco em sonegar tributos?** Disponible en: <<https://justicafiscal.wordpress.com/2010/05/30/ha-risco-em-sonegar-tributos/>>. Acceso en: 24 jul. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SAGE BRASIL. **Tabela ICMS 2017 Atualizada com as Alíquotas dos Estados**. 2017. Disponible en: <<https://blog.sage.com.br/tabela-icms-2017-atualizada/>>. Acceso en: 08 nov. 2017.

SÃO PAULO. Lei nº 12.685, de 28 de agosto de 2007. **Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 28 ago. 2007. Disponible en: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2007/alteracao-lei-12685-28.08.2007.html>>. Acceso en: 07 mar. 2016.

SANTOS, Bruno Freitas Alves dos. **Economia do Crime: Especificidades no Caso Brasileiro**. 102 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Econômicas, Centro

Sócio-econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

SANTOS, José Odálio dos; BARROS, Carlos Augusto Silva. O que determina a tomada de decisão financeira: Razão ou Emoção? **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 13, n. 38, p.7-20, jan. - mar. 2011.

SANTOS, Marcelo Justus dos; KASSOUF, Ana Lúcia. Estudos Econômicos das Causas da Criminalidade no Brasil: Evidências e Controvérsias. **Economia**, Brasília, v. 9, n. 2, p.343-372, maio - ago. 2008.

SILVA, Mariana Esteves da. **Da Concorrência Desleal por Sonegação de Tributos no Direito Brasileiro**. 128 f. Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, 2008.

SILVA, Mauricio Alvarez da. **O Desgaste Causado Pelas Obrigações Acessórias**. 2012. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/desgaste-obrigacoes-acessorias.htm>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S.. Evasão Fiscal do Imposto Sobre a Renda: Uma Análise do Comportamento do Contribuinte Ante o Sistema Impositivo Brasileiro. **Economia Aplicada**, São Paulo, v. 10, n. 3, p.399-424, jul. - set. 2006.

SOARES JÚNIOR, Juracy Braga. **Utilização da Tecnologia da Informação Pelo Fisco Estadual Cearense: O Entrelaçamento de Bases de Dados de Contribuintes do ICMS como Ferramenta de Auditoria Fiscal**. 150 f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

TOPORCOV, Patrícia Ferreira. **Evidências Empíricas do Efeito da Nota Fiscal Paulista e Alagoana Sobre a Arrecadação Estadual**. 49 f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Curso de Economia, Fundação Getúlio Vargas, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, São Paulo, 2009.

TORGLER, Benno; SCHNEIDER, Friedrich. The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy. **Journal Of Economic Psychology**, [s. L.], v. 30, n. 2, p.228-245, abr. 2009.

THEILACKER, Marcos. **O Excesso de Confiança e o Caso Prático dos Alunos do CSE**. 58 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

WARREN, Maerk E.. What Does Corruption Mean in a Democracy? **American Journal Of Political Science**, [s. L.], v. 48, n. 2, p.328-343, apr. 2004.

WEBLEY, Paul. Audit Probabilities and Tax Evasion in a Business Simulation. **Economics Letters**, [s. L.], v. 25, n. 3, p.267-270, 1987.

APÉNDICE A

Apéndice A

ICMS – IMPUESTO SOBRE LA CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS⁸³

Su reglamentación constitucional está prevista en la Ley Complementaria 87/1996 (llamada “Ley Kandir”) y sus alteraciones, en el ámbito del Estado de Ceará. El impuesto fue instituido por la Ley Estadual n. 12.670/1996 y reglamentada por el Decreto n. n. 24.569/1997 y sus alteraciones, el RICMS-CE.

INCIDENCIAS

El impuesto incide sobre:

I – operaciones relativas a la circulación de mercancías e incluso el suministro de alimentación y bebidas en bares, restaurantes y establecimientos similares;

II – prestaciones de servicios de transporte interestadual e intermunicipal, por cualquier vía, de personas, bienes, mercancías o valores;

III – prestaciones onerosas de servicios de comunicación, por cualquier medio, incluso la generación, la emisión, la recepción, la transmisión, la retransmisión, la repetición y la ampliación de comunicación de cualquier naturaleza;

IV – suministro de mercancías con prestación de servicios no comprendidos en la competencia tributaria de los Municipios.

V – suministro de mercancías con prestación de servicios sujetos al impuesto sobre servicios de competencia de los Municipios, cuando la ley complementaria aplicable lo sujete expresamente a la incidencia del impuesto estadual;

VI – la entrada de mercancía importada del exterior por persona física o jurídica, aun cuando se trata del bien destinado al consumo o activo permanente del establecimiento;

VII – el servicio prestado en el exterior o que se haya iniciado en el exterior;

VIII – la entrada en territorio del Estado destinatario de petróleo, incluso lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados del mismo, y de energía

⁸³ Fuente: Portal Tributario, traducido y adaptado por el autor.
Artículo original disponible en <http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>

eléctrica, cuando no sean destinados a la comercialización o industrialización, derivados de las operaciones interestaduais, correspondiendo el impuesto al Estado donde esté localizado el adquirente.

NO INCIDENCIAS

El impuesto no incide sobre:

I – operaciones con libros, periódicos y el papel destinado a su impresión.

II – operaciones y prestaciones que destinen mercancías al exterior, incluso productos primarios e industrializados semielaborados o servicios;

II – operaciones interestaduais relativas a energía eléctrica y petróleo, incluso lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados del mismo, cuando destinados a la industrialización o comercialización;

IV – operaciones con oro, cuando definido en ley como activo financiero o instrumento cambiario;

V – operaciones relativas a mercancías que hayan sido o que se destinen a su utilización en la prestación por el propio autor de la salida del servicio de cualquier naturaleza, definido en ley complementaria como sujeto al impuesto sobre servicios de competencia de los municipios, resguardadas las hipótesis previstas en la misma ley complementaria;

VI – operaciones de cualquier naturaleza de las que se derive la transferencia de propiedad del establecimiento industrial, comercial o de cualquier otra especie;

VII – operaciones derivadas de la enajenación fiduciaria en garantía, incluso la operación efectuada por el acreedor en consecuencia del incumplimiento del deudor;

VIII – operaciones de arrendamiento mercantil, no incluyendo la venta del bien arrendado al arrendatario;

IX – operaciones de cualquier naturaleza de las que deriva la transferencia de bienes muebles salvados de siniestro para compañías aseguradoras.

Se equipara a las operaciones de qué trata el ítem II, la salida de mercancías realizada con el fin específico de exportación para el exterior destinada a:

a) empresa comercial exportadora, incluso *tradings* u otro establecimiento de la

misma empresa:

b) Almacén o depósito aduanero

CONTRIBUYENTE

El contribuyente es cualquier persona, física o jurídica, que realice habitualmente o en gran volumen, con intuito comercial, operaciones de circulación de mercancías o prestaciones de servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicación, aunque estas se inicien en el exterior.

Es también contribuyente la persona, física o jurídica, que, aunque sin habitualidad:

I – importe mercancías del exterior, aun cuando las mismas están destinadas al consumo o al activo permanente del establecimiento;

II – sea destinataria de servicio prestado en el exterior o cuya prestación se haya iniciado en el exterior;

III – adquiera en licitación mercancías que fueron aprehendidas o abandonadas;

IV – adquiera lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados de petróleo y energía eléctrica oriundos de otro Estado, cuando estos no estén destinados a la comercialización o a la industrialización.

SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA

La Ley estadual podrá atribuirle al contribuyente del impuesto o al depositario a cualquier título la responsabilidad por el pago; hipótesis en la que el contribuyente asumirá la condición de sustituto tributario.

La responsabilidad podrá ser atribuida con relación al impuesto incidente sobre una o más operaciones o prestaciones, sean antecedentes, concomitantes o subsecuentes, incluso al valor derivado de la diferencia entre las alícuotas internas e interestaduais en las operaciones y prestaciones que destinen bienes y servicios al consumidor final localizado en otro Estado, que sea contribuyente del impuesto.

La atribución de responsabilidad se dará con relación a las mercancías o servicios previstos en la ley de cada Estado.

Al contribuyente sustituido le está asegurado el derecho a la restitución del valor

del impuesto pagado por fuerza de sustitución tributaria, correspondiente al hecho generador presumido que no se realice.

DERECHO DE CRÉDITO POR HECHO GENERADOR PRESUMIDO QUE NO SE REALICE

Formulado el pedido de restitución y en caso de que no haya sido deliberado en el plazo de noventa días, el contribuyente sustituido podrá acreditarse en su escrita fiscal del valor objeto de la solicitud, debidamente actualizado, según los mismos criterios aplicables al tributo (párrafo 1 del Art 10 de la Ley Complementaria 87/96).

Tras la decisión contraria inapelable, el contribuyente sustituido, en el plazo de quince días de la respectiva notificación, procederá a la devolución de los créditos lanzados debidamente actualizados, con el pago de los acrecimientos legales apropiados.

LOCAL DE LA OPERACIÓN O DE LA PRESTACIÓN

El local de la operación o de la prestación, para los efectos de la cobranza del impuesto y definición del establecimiento responsable es:

I – tratándose de mercancía o bien:

a) el del establecimiento donde se encuentre en el momento de la ocurrencia del hecho generador;

b) donde se encuentre, cuando en situación irregular por la falta de documentación fiscal o cuando acompañado de documentación no idónea, como disponer la legislación tributaria;

c) el del establecimiento que transfiera la propiedad, o el título que la represente, de mercancía por él adquirida en el país y que por él no haya transitado;

d) importado del exterior, la del establecimiento donde ocurra la entrada física;

e) importado del exterior, el del domicilio del adquirente, cuando no establecido;

f) aquel donde sea realizada la licitación, en el caso de remisión de mercancía importada del exterior y aprehendida;

g) el del Estado donde esté localizado el adquiriente, incluso el consumidor final, en las operaciones interestaduais con energía eléctrica y petróleo, lubricantes y combustibles derivados del mismo, cuando no estén destinados a la industrialización o a la comercialización.

h) el del Estado de donde el oro haya sido extraído, cuando no es considerado como activo financiero o instrumento cambiante;

i) el del desembarque del producto, en el caso de que se hayan capturado peces, crustáceos y moluscos;

II – tratándose de la prestación de servicio de transporte:

a) donde haya iniciado la prestación;

b) donde se encuentre el transportador, cuando en situación irregular por la falta de documentación fiscal o acompañada de documentación no idónea, como disponer la legislación tributaria;

c) el del establecimiento destinatario del servicio, en el caso de que el contribuyente haya utilizado el servicio cuya prestación se haya iniciado en otro Estado o no esté vinculada la operación o prestación subsecuente;

III – tratándose de prestación onerosa de servicio de comunicación:

a) el de la prestación del servicio de radiodifusión sonora y de sonido e imagen, como generación, emisión, transmisión y retransmisión, repetición, ampliación y recepción;

b) el del establecimiento de la concesionaria o de la permisionaria que fornezca ficha, tarjeta o algo similar con que se haya pagado el servicio;

c) el establecimiento destinatario del servicio, en la hipótesis de utilización por el contribuyente del servicio cuya prestación se haya iniciado en otro Estado y no esté vinculado la operación o prestación subsecuente;

d) el del establecimiento o domicilio del tomador del servicio, cuando el este haya sido ofrecido por medio de satélite;

d) donde sea cobrado el servicio en los demás casos.

IV – tratándose de servicios prestados o iniciados en el exterior o del

establecimiento o del domicilio del destinatario.

OCURRENCIA DEL HECHO GENERADOR

Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto en el momento en que:

I – de la salida de mercancía del establecimiento del contribuyente, aunque sea para otro establecimiento del mismo titular;

II – del suministro de alimentación, bebidas y otras mercancías por cualquier establecimiento;

III – de la transmisión a terceros de mercancía depositada en almacén general o en depósito cerrado en el Estado del transmitente;

IV – de la transmisión de propiedad de mercancía o de título que la represente, cuando la mercancía no haya transitado por el establecimiento transmitente;

V – del comienzo de la prestación de servicios de transporte interestadual e intermunicipal de cualquier naturaleza;

VI – del acto final del transporte iniciado en el exterior;

VII – de las prestaciones onerosas de servicios de comunicación, hecha por cualquier medio, incluso la generación, emisión, recepción, transmisión, retransmisión, repetición y ampliación de comunicación de cualquier naturaleza;

VIII – del suministro de mercancía con prestación de servicios:

a) no incluidos en la competencia tributaria de los municipios;

b) comprendidos en la competencia tributaria de los Municipios y con indicación expresa de incidencia del impuesto de la competencia estadual, según lo definido en la ley complementaria aplicable,

IX – del despacho aduanero de las mercancías importadas del exterior;

X – del recibimiento por parte del destinatario del servicio prestado en el exterior;

XI – de la adquisición en licitación pública de mercancías importadas del exterior aprehendidas o abandonadas;

XII – de la entrada en el territorio del Estado de lubricantes y combustibles

líquidos y gaseosos derivados de petróleo y energía eléctrica oriundos de otro Estado, cuando no estén destinados a la comercialización o la industrialización;

XIII – de la utilización, por parte del contribuyente, del servicio cuya prestación haya sido iniciada en otro Estado y no esté vinculada a la operación o prestación subsecuente.

NO CUMULATIVIDAD DEL IMPUESTO

El impuesto no es acumulativo, compensando lo debido en cada operación relacionada a la circulación de mercancías o prestación de servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicación con el montante cobrado en las anteriores por el mismo o por el Estado.

Se le garantiza al sujeto pasivo el derecho de acreditarse del impuesto anteriormente cobrado en operaciones de entrada de mercancía, real o simbólica, en el establecimiento.

Ejemplo:

Total del ICMS debido por el sujeto pasivo: R\$ 10.000,00,

Valor del impuesto anteriormente cobrado, derivado de entrada de mercancía R\$ 6.000,00,

Valor del ICMS a ser pagado: R\$ 10.000,00 – R\$ 6.000,00 = R\$ 4.000,00.

VEDACIÓN DE CRÉDITO

No da derecho a crédito las entradas de mercancías o utilización de servicios resultantes de operaciones o prestaciones exentas o no tributadas, o que se refieran a mercancías o servicios ajenos a la actividad del establecimiento. Salvo prueba en contrario, se consideran ajenos a la actividad del establecimiento los vehículos de transporte personal.

Está vedado el crédito relativo a la mercancía que entra al establecimiento o la prestación de servicios a él efectuada:

I – para integración o consumo en proceso de industrialización o producción rural, cuando la salida del producto resultante no sea tributada o esté exenta del impuesto, excepto cuando se trata de salida al exterior;

II – para comercialización o prestación de servicio, cuando la salida o la prestación subsecuente no sean tributadas o estén exentas del impuesto, excepto las destinadas al exterior.

ANULACIÓN DE CRÉDITO

El sujeto pasivo deberá efectuar la devolución del impuesto que haya sido acreditado, siempre que el servicio tomado o la mercancía que haya entrado al establecimiento:

I – sea objeto de salida o prestación de servicio no tributada o exenta, siendo que esta circunstancia imprevisible en el momento de entrada de la mercancía o de la utilización del servicio;

II – sea integrada o consumida en proceso de industrialización, cuando la salida del producto resultante no sea tributada o esté exenta del impuesto;

III – cuando su fin sea ajeno a la actividad del establecimiento;

IV – en el caso de perecimiento, deterioración o extravío.

No se devuelven créditos referentes a mercancías y servicios que sean objeto de operaciones o prestaciones destinadas al exterior.

PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO

El derecho de utilizar el crédito se extingue después de cinco años contados a partir de la fecha de emisión del documento (párrafo único del Art. 23 de la LC 87/96).

LIQUIDACIÓN DE LAS OBLIGACIONES

Las obligaciones se consideran liquidadas por compensación hasta el montante de los créditos contabilizados en el mismo período, más el saldo acreedor de período o períodos anteriores, si es el caso.

Si el montante de los créditos supera los débitos, la diferencia será transportada para el período siguiente.

SALDOS ACREEDORES ACUMULADOS DEL ICMS

La Ley estadual podrá, en casos de saldos de acreedores acumulados, permitir que:

operación. Para las mercancías o bienes importados del Exterior por el contribuyente del impuesto, siempre que: 1. no hayan sido sometidos a proceso de industrialización; o 2. aunque sometidos a proceso de industrialización, resulten en mercancías o bienes con contenido de importación superior al 40% (cuarenta por ciento).

Tabla ICMS de alícuotas en cada Estado⁸⁵

Cada Unidad Federativa del país posee su propia tabla interna para la circulación de productos y servicios en las operaciones interestaduais, abajo de las alícuotas llamadas modales, o sea, la mayoría de los productos y servicios:

ICMS en Acre - 17%

ICMS en Alagoas - 18%

ICMS en el Amazonas - 18%

ICMS en Amapá - 18%

ICMS en Bahía - 18%

ICMS en Ceará - 18%

ICMS en el Distrito Federal - 18%

ICMS en Espírito Santo - 17%

ICMS en Goiás - 17%

ICMS en Maranhão - 18%

ICMS en Mato Grosso - 17%

ICMS en Mato Grosso do Sul - 17%

ICMS en Minas Gerais - 18%

ICMS en Pará - 17%

ICMS en Paraíba - 18%

ICMS en Paraná - 18%;

ICMS en Pernambuco - 18%

⁸⁵ Fuente: <https://blog.sage.com.br/tabela-icms-2017-atualizada/> traducido y adaptado por el autor.

ICMS en Piauí - 18%;

ICMS en Rio Grande do Norte - 18%

ICMS en Rio Grande do Sul - 18%

ICMS en Rio de Janeiro - 20%

ICMS en Rondônia - 17,5%

ICMS en Roraima - 17%

ICMS en Santa Catarina - 17%

ICMS en São Paulo – 18%

ICMS en Sergipe - 18%

ICMS en Tocantins - 18%

Nueva forma de pago del ICMS interestadual⁸⁶

El pago del ICMS interestadual en las operaciones relativas a los consumidores finales y contribuyentes que hacen operaciones de venta de mercancías a otros estados recibió en 2015 una nueva sistemática por medio de la Enmienda Constitucional 87/2015 que alteró los incisos VII y VIII del § 2º del Artículo 155 de la Constitución Federal. La regla comenzó a partir del 31 de marzo de 2016 y se aplicará gradualmente cada año.

A partir de este cambio, ahora es necesario realizar una recogida de un diferencial de alícuota entre la alícuota estadual (que puede ser 4%, 7% o 12%) en comparación con la alícuota interna del Estado de destino.

Las responsabilidades por la recogida de este impuesto se atribuyen así:

Destinatario: cuando sea el contribuyente del impuesto

Remitente: cuando el destinatario no es contribuyente del impuesto

Año	Estado de Origen	Estado de Destino
------------	-----------------------------	------------------------------

⁸⁶ Fuente: <https://blog.sage.com.br/tabela-icms-2017-atualizada/>, traducido por el autor.

2015*	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019 en adelante	–	100%

DESTAQUE DEL IMPUESTO

El ICMS debido es informado en la factura, en columna propia. Ejemplo de relleno en la columna "Cálculo del Impuesto" de la factura electrónica (NF-e)

Base de Cálculo del ICMS: R\$ 10.000,00

Alícuota: 12%, Valor del ICMS: R\$ 1,200,00

ALÍCUOTAS INTERNAS DEL ESTADO DE CEARÁ⁸⁷

Operaciones / prestaciones internas con las siguientes mercancías:

- a) 28% (veintiocho por ciento)** para bebidas alcohólicas, armas y municiones, fuegos artificiales, tabaco, cigarrillos y demás artículos de tabaquismo, aviones ultraligeros y alas delta, ruedas deportivas de automóviles, partes y piezas de ultraligeros y alas delta, y para los siguientes productos, sus partes y piezas: drones, embarcaciones y jet-skis, servicios de comunicación;
- b) 27% (veintisiete por ciento)** para la gasolina;
- c) 25% (veinticinco)** para energía eléctrica, joya, queroseno para aeronave, aceite diesel, alcohol anhidro e hidratado para fines combustibles;
- d) 12% (doce por ciento)** para contadores de líquido (NCM 9028.20) y medidor digital de caudal (NCM 9026.20.90) y para para

⁸⁷ Fuente: Ley Estadual n. 12.670/1996 y reglamentada por el Decreto n. n. 24.569/1997 y sus alteraciones.

la prestación de servicios de transporte aéreo;

e) 18% (dieciocho por ciento) para las demás mercancías o bienes y para servicio de transporte intermunicipal;

Reducción de la base de cálculo del 33,33% hasta el 61,11% en las operaciones internas y de importación con los productos de la cesta básica⁸⁸, dependiendo del producto.

En Ceará, además de las alícuotas anteriormente previstas, sobre los productos y servicios superfluos y en las condiciones definidas en la ley complementaria n° 111, de 6 de julio de 2001, también se aplica una alícuota adicional del 2% para el Fondo Estadual de Combate a la Pobreza - FECOP⁸⁹, de naturaleza contable, con el objetivo de hacer viable a toda la población el acceso a niveles dignos de subsistencia, cuyos recursos se aplican exclusivamente en acciones suplementarias de nutrición, vivienda, educación, salud, saneamiento básico, refuerzo de la renta familiar, combate a la sequía y otros programas de relevante interés social, orientados hacia la mejora de la calidad de vida, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 82 del Acta de las Disposiciones Constitucionales Transitorias - ADCT, de la Constitución Federal.

⁸⁸ La canasta es el nombre dado a un conjunto de productos utilizados por una familia durante un mes. Este conjunto, en general, posee productos alimenticios, de higiene personal y limpieza;

⁸⁹ Instituido por la Ley complementaria N° 37, de 26 de noviembre de 2003 y regulado por el Decreto N° 27.379 de 1° de marzo de 2004.

APÉNDICE B

Apéndice B

SIMULACIÓN 1:

Escenario 1:

1.1. Mes de la evasión: Enero-2012, fecha legal de pago 10-Febrero-2012

1.2. Comparación: Fondo de Maniobra renovado cada 30 días, en la tasa mensual vigente en el mes, sin costos de TAC o IOF.

1.3. Fecha de la sanción 20-03-2013, fecha máxima para el pago del Acta de Infracción 20-04-2013

(empiezo de la acción fiscal 01-01.2013, final: 31.03.2013 = 90 días, un año después de la evasión)

Valor Evadido	SELIC % a.m.	Mercado % a.m.	Mes	FISCO		Mercado Financiero	
				Impuesto actualizado	Multa actualizada	Deuda actualizada	
100.000,00			jan/12				
	0,75%	1,60048702%	fev/12	100.750,00	100.750,00	101.600,49	
	0,82%	1,55910709%	mar/12	101.570,00	101.570,00	103.184,55	
	0,71%	1,44452433%	abr/12	102.280,00	102.280,00	104.675,07	
	0,74%	1,33858464%	mai/12	103.020,00	103.020,00	106.076,24	
	0,64%	1,27283610%	jun/12	103.660,00	103.660,00	107.426,41	
	0,68%	1,30540778%	jul/12	104.340,00	104.340,00	108.828,77	
	0,69%	1,29890265%	ago/12	105.030,00	105.030,00	110.242,35	
	0,54%	1,26558227%	set/12	105.570,00	105.570,00	111.637,55	
	0,61%	1,19199637%	out/12	106.180,00	106.180,00	112.968,27	
	0,55%	1,26630791%	nov/12	106.730,00	106.730,00	114.398,80	
	0,55%	1,17369081%	dez/12	107.280,00	107.280,00	115.741,48	
	0,60%	1,27935966%	jan/13	107.880,00	107.880,00	117.222,23	
	0,49%	1,25687013%	fev/13	108.370,00	108.370,00	118.695,57	
	0,55%	1,22266795%	mar/13	108.920,00	108.920,00	120.146,82	
			abr/13				
VALOR DE LA MULTA ACTUALIZADA CON 79% DE DESCUENTO						22.873,20	
TOTAL PAGADO en ABRIL / 2013						R\$ 131.793,20	R\$ 121.681,32
RETORNO LÍQUIDO PARA EL CONTRIBUYENTE							-R\$ 10.111,88

SIMULACIÓN 2:

Escenario 2:

1.1. Mes de la evasión: Enero-2012, fecha legal de pago 10-Febrero-2012

1.2. Comparación: Fondo de Maniobra renovado cada 30 días, en la tasa mensual vigente en el mes, sin costos de TAC o IOF.

1.3. Fecha de la sanción 20-03-2014, fecha máxima para el pago del Acta de Infracción 20-04-2014

(empiezo de la acción fiscal 01-01.2014, final: 31.03.2014 = 90 días, dos años después de la evasión)

Valor Evadido	SELIC % a.m.	Mercado % a.m.	Mes	FISCO		Mercado Financiero
				Impuesto actualizado	Multa actualizada	Deuda actualizada
100.000,00			jan/12			
	0,75%	1,60048702%	fev/12	100.750,00	100.750,00	101.600,49
	0,82%	1,55910709%	mar/12	101.570,00	101.570,00	103.184,55
	0,71%	1,44452433%	abr/12	102.280,00	102.280,00	104.675,07
	0,74%	1,33858464%	mai/12	103.020,00	103.020,00	106.076,24
	0,64%	1,27283610%	jun/12	103.660,00	103.660,00	107.426,41
	0,68%	1,30540778%	jul/12	104.340,00	104.340,00	108.828,77
	0,69%	1,29890265%	ago/12	105.030,00	105.030,00	110.242,35
	0,54%	1,26558227%	set/12	105.570,00	105.570,00	111.637,55
	0,61%	1,19199637%	out/12	106.180,00	106.180,00	112.968,27
	0,55%	1,26630791%	nov/12	106.730,00	106.730,00	114.398,80
	0,55%	1,17369081%	dez/12	107.280,00	107.280,00	115.741,48
	0,60%	1,27935966%	jan/13	107.880,00	107.880,00	117.222,23
	0,49%	1,25687013%	fev/13	108.370,00	108.370,00	118.695,57
	0,55%	1,22266795%	mar/13	108.920,00	108.920,00	120.146,82
	0,61%	1,27718565%	abr/13	109.530,00	109.530,00	121.681,32
	0,60%	1,23214085%	mai/13	110.130,00	110.130,00	123.180,60
	0,61%	1,34074420%	jun/13	110.740,00	110.740,00	124.832,14
	0,72%	1,39027497%	jul/13	111.460,00	111.460,00	126.567,65
	0,71%	1,45448291%	ago/13	112.170,00	112.170,00	128.408,55
	0,71%	1,47223940%	set/13	112.880,00	112.880,00	130.299,03
	0,81%	1,44310079%	out/13	113.690,00	113.690,00	132.179,38
	0,72%	1,51754087%	nov/13	114.410,00	114.410,00	134.185,26
	0,79%	1,52318795%	dez/13	115.200,00	115.200,00	136.229,15
	0,85%	1,62773842%	jan/14	116.050,00	116.050,00	138.446,60
	0,79%	1,64864648%	fev/14	116.840,00	116.840,00	140.729,10
	0,77%	1,65977813%	mar/14	117.610,00	117.610,00	143.064,89
			abr/14			
VALOR DE LA MULTA ACTUALIZADA CON 79% DE DESCUENTO					24.698,10	
TOTAL PAGADO en ABRIL / 2014				R\$ 142.308,10		143.064,89
RETORNO LÍQUIDO PARA EL CONTRIBUYENTE				R\$ 756,79		

SIMULACIÓN 3:

Escenario 3:

1.1. Mes de la evasión: Enero-2012, fecha legal de pago 10-Febrero-2012

1.2. Comparación: Fondo de Maniobra renovado cada 30 días, en la tasa mensual vigente en el mes, sin costos de TAC o IOF.

1.3. Fecha de la sanción 20-03-2015, fecha máxima para el pago del Acta de Infracción 20-04-2015

(empiezo de la acción fiscal 01-01.2015, final: 31.03.2015 = 90 días, tres años después de la evasión)

Valor Evadido	SELIC % a.m.	Mercado % a.m.	Mes	FISCO		Mercado Financiero
				Impuesto actualizado	Multa actualizada	Deuda actualizada
100.000,00			jan/12			
	0,75%	1,60048702%	fev/12	100.750,00	100.750,00	101.600,49
	0,82%	1,55910709%	mar/12	101.570,00	101.570,00	103.184,55
	0,71%	1,44452433%	abr/12	102.280,00	102.280,00	104.675,07
	0,74%	1,33858464%	mai/12	103.020,00	103.020,00	106.076,24
	0,64%	1,27283610%	jun/12	103.660,00	103.660,00	107.426,41
	0,68%	1,30540778%	jul/12	104.340,00	104.340,00	108.828,77
	0,69%	1,29890265%	ago/12	105.030,00	105.030,00	110.242,35
	0,54%	1,26558227%	set/12	105.570,00	105.570,00	111.637,55
	0,61%	1,19199637%	out/12	106.180,00	106.180,00	112.968,27
	0,55%	1,26630791%	nov/12	106.730,00	106.730,00	114.398,80
	0,55%	1,17369081%	dez/12	107.280,00	107.280,00	115.741,48
	0,60%	1,27935966%	jan/13	107.880,00	107.880,00	117.222,23
	0,49%	1,25687013%	fev/13	108.370,00	108.370,00	118.695,57
	0,55%	1,22266795%	mar/13	108.920,00	108.920,00	120.146,82
	0,61%	1,27718565%	abr/13	109.530,00	109.530,00	121.681,32
	0,60%	1,23214085%	mai/13	110.130,00	110.130,00	123.180,60
	0,61%	1,34074420%	jun/13	110.740,00	110.740,00	124.832,14
	0,72%	1,39027497%	jul/13	111.460,00	111.460,00	126.567,65
	0,71%	1,45448291%	ago/13	112.170,00	112.170,00	128.408,55
	0,71%	1,47223940%	set/13	112.880,00	112.880,00	130.299,03
	0,81%	1,44310079%	out/13	113.690,00	113.690,00	132.179,38
	0,72%	1,51754087%	nov/13	114.410,00	114.410,00	134.185,26
	0,79%	1,52318795%	dez/13	115.200,00	115.200,00	136.229,15
	0,85%	1,62773842%	jan/14	116.050,00	116.050,00	138.446,60
	0,79%	1,64864648%	fev/14	116.840,00	116.840,00	140.729,10
	0,77%	1,65977813%	mar/14	117.610,00	117.610,00	143.064,89
	0,82%	1,62145677%	abr/14	118.430,00	118.430,00	145.384,63
	0,87%	1,58788228%	mai/14	119.300,00	119.300,00	147.693,16
	0,82%	1,57666360%	jun/14	120.120,00	120.120,00	150.021,79
	0,95%	1,63610732%	jul/14	121.070,00	121.070,00	152.476,30
	0,87%	1,61237572%	ago/14	121.940,00	121.940,00	154.934,80
	0,91%	1,61307458%	set/14	122.850,00	122.850,00	157.434,01
	0,95%	1,64168238%	out/14	123.800,00	123.800,00	160.018,58
	0,84%	1,67159083%	nov/14	124.640,00	124.640,00	162.693,43
	0,96%	1,64655780%	dez/14	125.600,00	125.600,00	165.372,27
	0,94%	1,70763039%	jan/15	126.540,00	126.540,00	168.196,22
	0,82%	1,75661250%	fev/15	127.360,00	127.360,00	171.150,78
	1,04%	1,76486561%	mar/15	128.400,00	128.400,00	174.171,36
			abr/15			
VALOR DE LA MULTA ACTUALIZADA CON 79% DE DESCUENTO					26.964,00	
TOTAL PAGADO en ABRIL / 2015					155.364,00	174.171,36
RETORNO LÍQUIDO PARA EL CONTRIBUYENTE						18.807,36

