



Qualidade e Fiscalidade Empresarial – Uma Análise da Prática nas Empresas Portuguesas

Flamino Viola
Universidade de Évora (Portugal)
fjlvioa@gmail.com

Margarida Saraiva
Universidade de Évora e BRU/UNIDE-ISCTE-IUL (Portugal)
msaraiva@uevora.pt

Jorge Casas Novas
Universidade de Évora e CEFAGE-UE (Portugal)
jlnovas@uevora.pt *

Resumo

Os princípios da Gestão pela Qualidade Total (TQM) podem aplicar-se a todas as empresas e a todas as atividades desempenhadas por essas mesmas empresas. Inclui-se nessas atividades a prática fiscal das empresas. No entanto, não se encontra na literatura sobre a TQM qualquer referência à relação entre a qualidade a fiscalidade empresarial. O presente trabalho de investigação analisa a relação entre os princípios da TQM e a fiscalidade empresarial em Portugal, entendida como o conjunto de impostos que incidem sobre as empresas e/ou em que estas tenham uma qualquer forma de intervenção, de obrigação, ainda que acessória, indispensável à correta liquidação desses mesmos impostos. Para a realização deste trabalho optou-se pela metodologia *case study*, mais especificamente pela metodologia *comparative case study*, por se entender, e se ter demonstrado, ser a metodologia que melhor se adequa à complexidade do tema em análise. Este trabalho permitiu demonstrar que a generalidade das empresas portuguesas, certificadas pela NP EN ISO 9001: 2008 ou não certificadas, não aplicam os princípios da TQM ao seu departamento fiscal ou à sua prática fiscal, quer essa atividade seja executada internamente na empresa, quer seja executada externamente. O trabalho amplia o conhecimento sobre custos da qualidade, incidindo numa área pouco explorada na literatura.

Palavras-chave: Qualidade, TQM, Custos da Qualidade, Impostos, Custos de Cumprimento.

Introdução

As empresas portuguesas desenvolvem a sua atividade num contexto marcado por dificuldades e instabilidade financeira, por uma administração fiscal que pauta a sua atividade por critérios e objetivos de eficiência, com a finalidade última de obtenção de receita e por uma concorrência fiscal internacional (Fazendeiro, 2011; Lourenço, 2013). As empresas, perante este contexto, veem-se na contingência de gerir de forma criteriosa os seus escassos recursos e reduzir os seus

* The authors are pleased to acknowledge financial support from Fundação para a Ciência e a Tecnologia and FEDER/COMPETE (grant UID/ECO/04007/2013)



custos operacionais, nomeadamente reduzindo os defeitos e erros, diminuindo o tempo necessário para a execução de uma determinada tarefa ou reduzindo as perdas (Yaacob, 2010).

Contudo, como realça Holtzman (2011), apesar das empresas disporem e utilizarem todo um conjunto de fórmulas e técnicas para melhorar as suas funções e processos, raramente as aplicam aos respetivos departamentos fiscais. No entanto, ainda de acordo com aquele autor, as empresas teriam todas as vantagens em aplicarem essas técnicas de melhoramento ao departamento fiscal, dado que isso permitiria a obtenção de poupanças resultantes da sua redução de custos, da redução do tempo gasto na execução das tarefas inerentes ao cumprimento fiscal e, simultaneamente, uma acentuada melhoria na qualidade e na redução do risco.

Este processo de melhoria que Holtzman (2011) denomina *Business Process Improvement (BPI)* não se pode confundir, na opinião deste autor, com a Gestão pela Qualidade Total (TQM). De acordo com Holtzman (2011, 53):

“BPI is not total quality management (TQM), which refers to programs and initiatives that emphasize incremental improvement in work processes and outputs over an open-ended period of time. BPI, by contrast, refers to discrete initiatives which are intended to achieve radically redesigned and improved work process in a bounded time frame.”

De facto, BPI não é o mesmo que a TQM, o objetivo de redução de custo, redução do tempo necessário para a execução sem erros de uma determinada tarefa ou a redução das perdas e/ou defeitos são os objetivos da TQM (Kumar, Choisine, Grosbois & Kumar, 2009).

Não restam quaisquer dúvidas que a TQM pode debruçar-se sobre a prática fiscal das empresas. Até porque, como salienta Holtzman (2011), as funções desempenhadas por um departamento fiscal podem ser divididas em três grandes áreas fundamentais: a contabilização, o cumprimento e o planeamento fiscal. Se é certo que este autor apresenta estas funções num contexto específico, o dos Estados Unidos da América e para empresas pertencentes ao *Fortune 500*, a verdade é que essas funções não são muito diferentes do caso português. A título de exemplo veja-se Joaquim (2011) que, no seu relatório sobre o exercício da atividade contabilística, elenca as atividades contabilísticas desenvolvidas numa empresa e verifica-se que elas são idênticas às supra mencionadas.

Porém, não basta que as empresas desempenhem essas funções para cumprirem com as suas obrigações fiscais. É necessário que esse desempenho seja efetuado com um determinado nível de qualidade e ao menor custo possível (Ehigie & McAndrew, 2005). Ao referir-se que o desempenho das empresas deve ter um determinado nível de qualidade e deve ser feito ao mais baixo custo está-se no cerne da TQM e, em particular, dos custos de qualidade. Vaxevanidis, Petropoulos, Avakumovic & Mourlas (2009: 27) relembram exatamente isso ao afirmarem que:

“In order to improve quality an organization must take into account the costs associated with achieving quality since the objective of continuous improvement programs is not only to meet customer requirements, but also to do it at the lowest cost.”



O reconhecimento que a qualidade pode ser uma forma das empresas obterem melhorias no seu desempenho organizacional e, ao mesmo tempo, vantagens competitivas é reconhecido (Lakhal, 2009). Já relativamente à importância da determinação dos custos de qualidade, Schiffauerova & Thomson (2006b) referem que esses custos permitem analisar a junção da redução dos custos com os benefícios obtidos com a melhoria da qualidade. Por sua vez, Omurgonulsen (2009) refere a determinação dos custos da qualidade é um bom indicador quer da qualidade quer do desempenho dos diferentes setores da empresa e da empresa no seu todo.

Todas as considerações anteriormente expressas permitem estruturar a presente investigação em torno duma questão principal: de que modo as empresas portuguesas incorporam as preocupações com a minimização dos custos de qualidade na sua prática fiscal?

Levantam-se, intimamente relacionada com esta questão, outras três questões que se pretende responder nesta investigação: 1) Como (e porquê) é que as empresas procedem para cumprirem com as suas obrigações fiscais?; 2) Como é que as empresas se posicionam relativamente aos custos da qualidade associados à sua prática fiscal?; e 3) Existem diferenças na prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e a prática fiscal das restantes empresas?

Efetuar-se-á, na resposta a estas questões, um esforço de ligação entre a teoria e prática, de modo a permitir: 1) uma melhor compreensão sobre a forma como as empresas encaram e executam realmente as suas obrigações fiscais; 2) a identificação e a explicação das eventuais semelhanças ou diferenças na prática fiscal entre as empresas portuguesas, sobretudo, entre as empresas certificadas pela NP ISO 9001: 2008 e as restantes empresas; e 3) o lançamento de pistas para o desenvolvimento da investigação no âmbito da fiscalidade e os sistemas de gestão pela qualidade total.

Revisão de literatura

Para as organizações, a TQM deixou de ser uma, entre várias, opções, mas assume-se como uma estratégia essencial para a sua própria sobrevivência (Irechukwu, 2010; Narasimhan & Kannan, 2011).

Embora a qualidade seja um conceito reconhecido por todos (Plancha & Saraiva, 2010) e a preocupação com a qualidade exista desde o tempo em que existe produção para a satisfação de alguma necessidade individual (Pereira & Requeijo, 2008; Pires, 2012), questiona-se o que é, afinal, a qualidade (Mañas, 2006; Soares & Almeida, 2009)?

Weick (2000) reconhece que o termo qualidade é um conceito difuso, multidimensional e que existe pouco consenso na forma como pode ser medido e operacionalizado. Cabral, Colaço & Guerreiro (2001) acrescentam que é nessa enorme diversidade de dimensões que reside a intangibilidade do conceito de qualidade.



De modo a operacionalizar e simplificar o conceito de qualidade propõe-se o seu enquadramento em torno das seguintes dimensões: 1) de natureza técnica, em resultado se constatar que a qualidade está associada ao facto de um produto/serviço não poder ser considerado de qualidade se não atingir ou respeitar as especificações e objetivos determinados pelos seus *designers* ou criadores e se não for produzido de acordo com essas especificações; 2) de natureza económica, dado que a qualidade está associada ao fornecimento de um produto/serviço ao menor custo económico possível e, ao mesmo tempo, a um preço que os consumidores estejam dispostos a pagar; e 3) de natureza psicossociológica, dado que a qualidade em termos absolutos não existe (Pires, 2012) e não sendo um valor absoluto, ela depende da sensibilidade de cada indivíduo e, por isso, a qualidade estará sempre ligada à sensibilidade e à expectativa de cada indivíduo.

Tendo em consideração este enquadramento define-se qualidade como o conjunto das características de um produto/serviço, produzido de acordo com os padrões pré-estabelecidos e ao menor custo possível e que permite satisfazer as necessidades e as expectativas dos consumidores.

A definição de qualidade é importante porque permite compreender a evolução do conceito da TQM ao longo do tempo (Aune, 1998). De entre as numerosas perceções do conceito de TQM, perfilha-se a posição de Abrunhosa & Sá (2007), que consideram a TQM como uma filosofia assente em três pilares: 1) focalização no cliente; 2) o envolvimento de todas as pessoas de uma organização; e 3) a melhoria contínua.

No entanto, como o dinheiro é a linguagem básica da gestão (Gryna, 1998; Rodchua, 2006), importa perceber quais os custos financeiros associados à qualidade. Lopes & Capricho (2007) referem que a abordagem económica dos custos da qualidade tornou-se um dos aspetos mais relevantes da estratégia das organizações para assegurarem a sua existência num mundo cada vez mais globalizado e concorrencial. O conhecimento dos custos da qualidade e da informação daí resultante é fundamental à gestão, porque permite: 1) tomadas de decisão mais conscientes (Weinstein, Vokurka & Graman, 2009); e 2) detetar mais facilmente os problemas da qualidade, efetuar os melhoramentos exigíveis e reduzir os custos de qualidade (Al-Dujaili, 2012; Wudhikarn, 2012)

Existem na literatura especializada múltiplas referências a modelos de custos da qualidade (Sandoval-Chavez & Beruvides, 1998). Schiffauerova & Thomson (2006), face à existência de um número tão extenso de modelos de qualidade, propuseram a agregação de todos os modelos de custos da qualidade em torno de quatro modelos fundamentais: 1) o modelo PAF; 2) o modelo de Crosby (que inclui o modelo de custo de oportunidade e o modelo dos custos intangíveis); 3) o modelo de custo do processo; e 4) o modelo ABC. Nesta investigação partilha-se a posição destes autores, em que é possível agregar todos os modelos em torno de alguns modelos fundamentais.

Importa, nesta revisão de literatura, perceber do que falamos quando falamos em fiscalidade empresarial. A expressão fiscalidade empresarial refere-se aos impostos que incidem sobre as empresas ou que as empresas tenham uma qualquer forma de intervenção.



A adoção de qualquer imposto origina importantes efeitos económicos (Musgrave & Musgrave, 1982; Salanié, 2011). Todos os impostos, em maior ou menor grau, são distorcedores (Fernandes, 2010), isto é, todos os impostos tendem a alterar os comportamentos económicos. Se todos os impostos têm consequências na atividade económica, importa perceber quais são essas consequências.

Os impostos originam uma transferência de rendimentos dos contribuintes (individuais e coletivos) para o Estado (Musgrave & Musgrave, 1982; Shaw, Slemrod & Whiting; 2010; Salanié, 2011). Esta transferência de rendimento gera custos, nomeadamente:

- 1) diminuição do rendimento disponível dos contribuintes, dado que os contribuintes veem o seu rendimento diminuir em virtude de pagarem os impostos, é o chamado efeito rendimento (Lopes, 2008; Shaw, Slemrod & Whiting; 2010);
- 2) custo de eficiência, porque se os impostos ocasionarem alterações nos preços relativos dos diferentes bens e serviços, essa alteração poderá afetar as decisões dos agentes económicos nos mercados competitivos, dando assim, origem ao efeito substituição (Gueth & Sausgruber, 2009);
- 3) custos administrativos que correspondem aos custos suportados pelo Estado com a administração fiscal na gestão de todos os aspetos relacionados com os impostos (Pinto, 2011);
- 4) custo de cumprimento, entendido como os custos suportados pelos contribuintes para que possam cumprir com as suas obrigações fiscais (Shaw, Slemrod & Whiting, 2010). As empresas para poderem cumprir com as suas obrigações legais suportam esse custo de cumprimento.

O acréscimo de atenção dado à área dos custos de cumprimento refletiu-se, também, no mundo empresarial (Maskus, Otsuki & Wilson, 2005). Freedman (2003) refere que nos últimos anos acentuou-se a preocupação sobre o impacto dos custos de cumprimento na gestão empresarial, dado que os custos de cumprimento representam uma redução dos recursos das empresas e, ao mesmo tempo, um custo que as empresas têm de assumir.

Eichfelder & Schorn (2009) consideram que existem três razões fundamentais para que os custos de cumprimento sejam um problema económico relevante: 1) desencorajam o crescimento e a criação de emprego porque desviam recursos e energias das empresas da sua atividade principal; 2) diminui a competitividade internacional das empresas em relação a outras empresas instaladas em países com menores custos de cumprimento; e 3) desencoraja o cumprimento das obrigações fiscais e é um dos motivos para a existência de evasão fiscal. A estas razões, Alexander, Bell & Knowles (2004) acrescentam a repercussão dos custos de cumprimento no consumidor final.

Em Portugal, Lopes (2008, 2012) determinou, num estudo sobre o custo de cumprimento da tributação sobre o rendimento, o custo, por ano e em termos médios, de 37.860€. Mesmo considerando que esse valor é, na nossa convicção não científica, excessivamente alto para a realidade do tecido empresarial português, esta-se perante valores que têm um grande impacto na vida quotidiana das empresas e que, por isso, não podem ser menosprezadas pela respetiva gestão.



Mas serão a qualidade e a fiscalidade, duas realidades e dois conceitos distintos ou existirá algum grau de interdependência?

Slemrod (2011) chama a atenção tanto para o papel importante que as empresas têm para o sistema fiscal, como para o impacto que os impostos têm para e sobre a vida das empresas. Luna & Murray (2010) sugerem que o sistema fiscal, sobretudo o imposto sobre o rendimento das empresas, pode afetar a vida das empresas a níveis tão diversos como a forma da sua estrutura organizacional, até à sua atividade diária de funcionamento e de investimento. A qualidade não é alheia a estas questões. Jaacob (2010) refere que a gestão pela qualidade total é uma estratégia de poupança nos custos e que se pode aplicar a todas as atividades desenvolvidas pela empresa. A esta mesma conclusão chegou Pires (2012) ao referir que a qualidade, hoje realidade inquestionável porque sem ela nenhuma organização não pode sobreviver, pode ser utilizada por qualquer empresa em todo os seus setores. Se a qualidade se pode aplicar a todas as atividades desenvolvidas pela empresa, isso inclui a prática fiscal dessa mesma empresa.

Opções Metodológicas

Embora diversos autores (e.g. DeLuca, Gallivan & Kock, 2008; Novas, 2008) considerem que existem dois grandes e fundamentais ramos da epistemologia, o positivismo e o interpretativismo, a opção nesta investigação assentou no realismo crítico, por duas ordens de razões: 1) porque se concorda com a perspetiva e os valores fundamentais do realismo crítico; 2) porque, tal como o demonstra Scott (2007), o realismo não impõe nem afasta qualquer tipo de método de investigação dado que a escolha da estratégia e método a utilizar na investigação depende apenas do próprio investigador.

Adota-se uma estratégia de investigação assente na metodologia *case study*, dado que esta metodologia é particularmente adequado à investigação de temas económico-sociais (Dul & Hak, 2008). O mesmo se verifica no âmbito restrito da fiscalidade. Bannock (2001), num estudo com o objetivo de determinar os custos de cumprimento das obrigações fiscais, aconselha que se deve utilizar o estudo de caso sempre a realidade empresarial é caracterizada por uma forte presença de Pequenas e Médias Empresas (PME).

Dentro da metodologia *case study*, optou-se pelo *multiple case study* ou, como também é conhecido, pelo *comparative case study*. Optou-se por investigar vários “casos”, alguns que apresentam características semelhantes entre si e outros diferentes, de modo a possibilitar a análise comparativa. O processo de comparar está subjacente à estrutura teórica das áreas económicas, tanto a Economia como a Gestão, já que ambas assentam em análises comparativas. Além disso, a análise comparativa é muito utilizada e goza de uma grande tradição nas ciências sociais. De tal forma que, Øyen (1990) afirma que para os cientistas sociais, a verdadeira natureza da pesquisa é a comparação. O reconhecimento da análise comparativa como método fundamental para o conhecimento e para a atividade cognitiva é sintetizado por Dogan e Pelassy (1984) quando, parafraseando a famosa máxima de Descartes: “penso, logo existo”, escreveram: “penso, logo comparo”.



O recurso ao estudo de caso significa que o investigador pretende estudar um fenómeno em profundidade e que para esse efeito deverá recorrer a técnicas, que lhe possibilitem a obtenção de informação profunda e multifacetada (Monteiro & Queirós, 1997). Para se obter esta informação profunda e multifacetada é necessário efetuar-se uma abordagem direta das pessoas, nos seus próprios contextos de interação, através da análise de documentos diversos, da observação direta (participante ou não) e da realização de entrevistas (Ghiglione & Matalon, 2005).

A realização de entrevistas foi, por isso, a forma escolhida para a obtenção de dados. E essa é a forma mais indicada, até porque como no âmbito restrito da fiscalidade e no único estudo publicado em Portugal sobre o custo de pagar impostos, Lopes (2008: 205) afirma que:

“(na entrevista) ... o contacto pessoal entre o entrevistador e o entrevistado permite dar prioridade à discussão das medidas fiscais, enquanto que sem a ligação pessoal, é possível que os questionários não recebam o tratamento privilegiado desejado, o que conduz a taxas de respostas muito baixas.”

Neste trabalho optou-se por realizar entrevistas *face-to-face*, privilegiou-se a entrevista monotemática e semiestruturada.

O estudo de caso, na perspetiva do tipo *multiple case study* que foi adotado nesta investigação, obriga à definição de quantos casos se deve analisar. Einsenhart (1989) considera que não existe um número exato e universal, isto é, um “número mágico”, que indique os casos a investigar. No entanto, esta autora considera que o número de casos a investigar deve variar entre quatro e dez, porque (Einsenhart, 1989: 545): “*with fewer than 4 cases, it is often difficult to generate theory*” (...), *with more than 10 cases, it quickly becomes difficult to cope with the complexity and volume of the data*”. Tendo em atenção esta recomendação, bem como a revisão de literatura e o modelo teórico desenvolvido, considerou-se, inicialmente, pertinente a análise de oito casos: dois empresários em nome individual, em que um deles fosse certificado, de acordo com a NP EN ISO 9001: 2008, duas sociedades unipessoais por quotas, em que uma delas fosse certificada de acordo com o normativo NP EN ISO 9001: 2008, duas sociedades por quotas, em que uma delas fosse certificada de acordo com a NP EN ISO 9001: 2008 e duas sociedades anónimas, em que uma delas também fosse certificada. A escolha destes casos não foi aleatória, resultou da constatação de que os empresários em nome individual, as sociedades unipessoais por quotas, as sociedades por quotas e as sociedades anónimas representam a quase totalidade do universo empresarial português. Por outro lado, a junção de casos de empresas com certificação de qualidade, com empresas que não dispõem dessa certificação, permite analisar as similaridades e/ou diferenças relativamente ao seu procedimento fiscal e, dessa forma, facilita o trabalho comparativo. Após uma análise ao universo das empresas certificadas, ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008, constatou-se que não seria possível aplicar a entrevista a um empresário em nome individual certificado ao abrigo da norma anteriormente referida. Dada essa impossibilidade, reduziu-se o número de casos para sete.



Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Na revisão de literatura mencionou-se a perspetiva de Schiffauerova & Thomson (2006), relativamente à possibilidade de se agregarem os diferentes modelos de custos de qualidade, em torno de quatro modelos fundamentais. Ao contrário destes autores, entende-se ser possível agregar todos os modelos de custos de qualidade em torno de dois modelos fundamentais, o modelo PAF e o modelo de Custo de Processo.

O modelo de Custo do Processo, ao contrário do modelo PAF, centraliza a sua preocupação nos custos dos processos. Pressupõe que o custo de qualidade resulta do somatório dos custos de conformidade, isto é, o custo de produzir um determinado bem ou serviço de acordo com os padrões exigíveis em cada um dos processos, enquanto os custos da não-conformidade representam os custos inerentes às falhas resultantes do processo não ter sido executado de acordo com os referidos padrões. Vaxevanidis & Petropoulos (2008) consideram que este modelo é aquele que melhor permite obter os custos de qualidade, o que apresenta uma perspetiva integrada da qualidade, uma vez que prossegue uma política de melhoramento contínuo e o que melhor reflete o ciclo de Deming (Plan-Do-Check-Act).

Será o modelo de Custo de Processo, o modelo que melhor permite obter os custos de qualidade? A tentativa de encontrar “o” modelo ótimo de custo de qualidade tem sido objeto de diversos trabalhos de matemáticos e economistas (e.g. Surange *et al.*, 2013). Todo este trabalho que tem sido desenvolvido é, em si mesmo, interessante mas inglório. Inglório porque tal como He (2010) refere, cada modelo de custo de qualidade é, pela própria natureza complexa da tarefa que se depara, um modelo limitado e que cada modelo apresenta vantagens e inconvenientes. Este autor acrescenta que um determinado modelo pode ser útil numa determinada empresa (ou situação) e não ser adequado a outra empresa (ou situação).

Decorre desta posição que a escolha de um determinado modelo de custo de qualidade deve resultar de uma análise de cada contexto concreto. É exatamente por este motivo que se optou pelo modelo PAF.

O modelo PAF e o modelo de Custo de Processo não são muito diferentes entre si. Keogh & Dalrymple (1995) questionam se o modelo PAF e o modelo de Custo de Processo podem ser compatíveis e concluem que pode existir compatibilidade entre esses modelos. Hollingsworth, Keogh & Atkins (1999) referem que existe uma proximidade entre as componentes dos custos definidos no modelo PAF e no modelo de Custo de Processo, já que os Custos das Falhas do modelo PAF são equivalentes aos Custos da Não-Conformidade e os Custos de Avaliação e Prevenção são equivalentes aos Custos de Conformidade. No entanto, estes autores chamam à atenção para a diferença fundamental entre estes dois modelos, que assenta no facto de o modelo de Custo de Processo ser um modelo de custo de conformidade. Apesar destas semelhanças existem alguns inconvenientes na utilização do modelo de custo de processo.



Alguns destes inconvenientes resultam da constatação que o modelo de custo de processo é mais adequado para a determinação do custo de qualidade de um processo em concreto, do que para a determinação do custo total de qualidade de uma empresa (Aoieong & Tang, 2002), que este modelo não é o mais adequado para todas as indústrias, sendo particularmente recomendável a sua aplicação na construção civil, mas pouco adequado noutro tipo de indústrias (Aoieong & Tang, 2002), que a sua implementação se torna muito difícil e confusa para a equipa responsável por essa função (Sharma, Kumar & Kumar, 2007) e que a sua implementação obriga a um maior dispêndio de dinheiro e tempo quando comparado com o modelo PAF (Vaxevanidis & Petropoulos, 2008).

No entanto, os principais inconvenientes são apontados por Hollingsworth, Keogh & Atkins (1999) quando referem que o modelo de Custo de Processo requer que os processos sejam bem definidos e estáveis. Se os processos não forem estáveis por qualquer razão, seja essa razão resultante da mudança de pessoas, estrutura organizacional, alterações no ambiente, em que a empresa se insere, ou alterações nos próprios processos em si, obriga a que o modelo sofra profundas alterações tornando-se pouco prático para o objetivo a que se propõe. Consciente que a legislação fiscal em Portugal sofre alterações constantes, a utilização do modelo de Custo de Processo não se afigurou como o mais adequado para esta investigação.

Feigenbaum (1983) considera que os custos de qualidade resultam dos custos de controlo e das falhas de controlo. Os custos de controlo são constituídos por:

- 1) custos de prevenção que ocorrem de modo a assegurar a não existência de defeitos ou erros nos produtos e incluem os gastos com a qualidade de modo a evitar produtos ou serviços insatisfatórios; e
- 2) custos de avaliação que incluem todos os custos com análises formais à qualidade dos produtos/serviços produzidos pela empresa com o objetivo de manter os níveis de qualidade definidos por essa empresa.

Os custos resultantes da falha de controlo ocorrem em consequência da existência de produtos/serviços que não respeitam as especificações próprias que lhe são exigíveis e podem ser divididos em:

- 1) custos de falhas internas quando se deteta, ainda no seio da empresa, que os produtos/serviços não atingem o nível de qualidade que lhe são exigíveis; e
- 2) custos de falhas externas que resultam das falhas ocorridas em resultado do produto/serviço não atingir o nível de qualidade que lhe é exigível quando esse produto já se encontra no exterior da empresa na posse dos clientes ou interessados.

A partir daqui é possível reescrever o modelo PAF:

$$\text{Custos de Qualidade} = \text{Custos de Controlo} + \text{Custos de Falhas de Controlo}$$

ou

$$\text{Custos de Qualidade} = \text{Custos de Prevenção} + \text{Custos de Avaliação} + \text{Custos das Falhas Internas} + \text{Custos das Falhas Externas}$$



Este modelo pressupõe que existe sempre uma causa ou um conjunto de causas para cada falha; a causa ou causas para essas falhas podem ser evitáveis; a prevenção é sempre mais barata e os custos de prevenção e falhas diminuem como consequência do investimento efetuado nas atividades de prevenção e avaliação.

O modelo PAF, a partir destes pressupostos, permite determinar o nível de qualidade que permite minimizar o total do custo de qualidade. Ao minimizar o custo total da qualidade, minimiza também o custo que a empresa tem de suportar para cumprir com as suas obrigações fiscais.

Evoca-se, chegados a este ponto, algumas das questões impulsionadores deste estudo científico: 1) Como (e porquê) é que as empresas procedem para cumprirem com as suas obrigações fiscais?; 2) Como é que as empresas se posicionam relativamente aos custos da qualidade associados à sua prática fiscal? 3) Existem diferenças na prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e a prática fiscal das restantes empresas?

Para responder a estas, e às outras questões oportunamente colocadas, elaborou-se as seguintes preposições de investigação:

- Preposição 1- Os custos de prevenção - Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal.
- Preposição 2 – Os custos de avaliação – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal.
- Preposição 3 – Os custos das falhas internas – Como é que as empresas encaram e suportam os custos de falhas internas.
- Preposição 4 – Os custos das falhas externas - A presente hipótese visa perceber se as empresas têm custos resultantes das falhas externas e como reagem a esses custos.

Resultados obtidos

As entrevistas realizadas permitiram obter os seguintes resultados.

Preposição 1 – Custos de prevenção

Todas as empresas têm custos de prevenção, porque o sistema fiscal e as suas obrigações acessórias são de tal forma complexos que obrigam a recorrer a um técnico especializado. A esmagadora maioria das empresas opta por contratar uma entidade externa para executar a todas as atividades contabilísticas e fiscais. As razões apontadas para a contratação de uma entidade exterior à empresa para assegurar o cumprimento das suas obrigações fiscais são, em igual percentagem, os custos que a empresa tem quando comparado com a hipótese dessas funções serem executadas internamente na empresa e a dimensão da própria empresa. Curiosamente, o desconhecimento técnico associado ao cumprimento fiscal apenas é apontado como a última das razões.



Importa perceber se existe alguma diferença relevante nesta escolha quando está-se perante empresas não certificadas ou quando as empresas são certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008.

Existe uma diferença bastante assinalável (80% no caso de empresas certificadas e 18,18% nas empresas não certificadas) na indicação da dimensão da empresa para justificar a escolha de uma entidade externa à empresa para assegurar todas as obrigações inerentes ao seu cumprimento fiscal. Já o desconhecimento técnico é um dos argumentos mais evocado, em 75% desses casos, pelas empresas não certificadas. Os resultados obtidos, demonstram que as empresas certificadas têm uma perspetiva diferente sobre as razões para a escolha da forma como cumprem com as suas obrigações fiscais.

Proposição 2 – Custos de Avaliação

Relativamente à forma como as empresas se posicionam quanto às atividade de controlo relativamente à sua prática fiscal verifica-se que apenas uma das empresas afirma efetuar atividades de controlo interno. Convém perceber se existe alguma diferença entre as empresas não certificadas e as empresas certificadas.

Do universo de sete empresas investigadas, apenas uma e uma empresa não certificada assume efetuar atividades de controlo sobre as suas práticas fiscais. No entanto, é convicção do investigador que esta empresa tem um protocolo de avaliação interna proveniente do período, em que era uma sucursal de um grupo económico estrangeiro e que não será atualmente muito utilizado. O responsável pela Contabilidade e pela Fiscalidade, na entrevista concedida, de certa forma corrobora a opinião do investigador ao assumir que esse protocolo não seria necessário, porque não são cometidos erros. Perante os resultados obtidos é importante perceber qual ou quais as razões apontadas pelas empresas para não realizarem ações de controlo sobre o desempenho do departamento /entidade responsável pelo cumprimento das suas obrigações fiscais.

As empresas investigadas, 66,67%, assumem que não efetuam qualquer atividade de avaliação sobre o desempenho das suas obrigações fiscais porque nunca pensaram nisso. Curiosamente um dos entrevistados refere que a questão fiscal é uma obrigação e como tal não há necessidade de se avaliar a forma como ela é desempenhada.

As empresas não certificadas não realizaram atividades de controlo, porque nunca tinham pensado nessa hipótese e porque confiam no contabilista. Curiosamente um terço das empresas certificadas também nunca tinha pensado nessa hipótese. De salientar ainda a posição de uma empresa certificada que afirmou não ser necessário efetuar atividades de controlo sobre a sua componente fiscal, dado que essa componente é uma obrigação e uma outra que, por ser auditada, entendia não ser necessário realizar qualquer atividade de avaliação.

O investigador, de certa forma, já esperava um conjunto de respostas deste teor e decidiu, logo no protocolo inicial, incluir duas questões de modo a cruzar os resultados obtidos. E essas questões



incidiram sobre se as empresas transmitiam instruções aos respetivos responsáveis pela componente fiscal e se ao transmitirem essas instruções não procuravam avaliar se seriam respeitadas e se as empresas solicitavam que os responsáveis pela componente fiscal realizassem alguma forma de planeamento fiscal e como é que avaliaram a implementação dessa solicitação. No Quadro 1 apresenta-se o resumo das respostas dadas pelas diferentes empresas nas entrevistas.

Quadro 1
Instruções/Orientações transmitidas pelas empresas aos departamentos de
fiscalidade/responsável pela contabilidade

Tipo de Empresa	Dá Instruções?	Solicita planeamento fiscal?	Avalia/controla as instruções que fornece?	Razão para esse procedimento
Empresário em nome individual	Não.	Não. È o próprio que efetua o seu planeamento fiscal que se pode resumir à seguinte posição: Quem quiser fatura, paga mais 23%.	Não.	Confia no contabilista.
Sociedade unipessoal por quotas	Sim. O contabilista deve proceder para que a empresa não tenha problemas com a administração fiscal.	Não. Mas tudo o que o contabilista fizer deve estar de acordo com a lei.	Não.	Confia no contabilista.
Sociedade por quotas	Não. O contabilista sabe com proceder e isso significa que a empresa deve pagar o IVA e apresentar um pequeno lucro todos os anos.	Não.	Não.	Confia no contabilista.
Sociedade Anónima	Não. O responsável pelo	Sim. Desde que respeite	Não.	Confia no responsável

	departamento sabe os valores da empresa e age em conformidade.	a lei.		pelo departamento.
Sociedade unipessoal por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Sim. No encerramento das contas deve ter em atenção algumas despesas e receitas de modo a não apresentar lucro muito elevado.	Não. A dimensão da empresa não o justifica.	Não.	Confia no contabilista.
Sociedade por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Não. O contabilista já sabe a posição da empresa: não ter qualquer problema com o fisco.	Sim. Desde que seja no respeito pela lei.	Não.	Confia no contabilista.
Sociedade anónima certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Sim. Sobre matéria de cariz fiscal e de investimento.	Sim. Todas as empresas o fazem. A empresa respeita o preceituado na lei.	Não	Confia no responsável pelo departamento e a empresa é auditada.

Fonte: Elaboração própria

Da análise de todos estes dados podemos concluir que:

- 1) todas as empresas transmitem instruções ou orientações aos respetivos departamentos de fiscalidade/entidades responsáveis pela execução da contabilidade;
- 2) nenhuma empresa efetua operações de avaliação ou controlo sobre as respetivas práticas fiscais; e
- 3) a razão fundamental para a não realização de atividades de controlo ou avaliação sobre a prática contabilística e fiscal assenta na confiança que as empresas têm no responsável pela contabilidade e fiscalidade.

Não restam dúvidas que as empresas incluídas na presente investigação não realizam qualquer forma de avaliação e controlo relativamente às práticas seguidas pelos responsáveis pela execução das suas obrigações fiscais. No entanto, pode ocorrer que, no caso das empresas que contrataram uma entidade externa para a realização dessas tarefas, tenham essas mesmas entidades formas de avaliação/controlo ou inspeção internas. O Quadro 2 mostra-nos quem são os responsáveis pela contabilidade e pela relação com a administração fiscal das empresas que não executam internamente essas atividades.



Quadro 2
Responsáveis pela contabilidade e natureza da contabilidade

Tipo de empresas	Responsável pela Contabilidade	Tipo de contabilidade
Empresário em nome individual	Guarda-livros	Simplificada
Sociedade unipessoal por quotas	Gabinete de contabilidade	Organizada
Sociedade por quotas	Gabinete de contabilidade	Organizada
Sociedade unipessoal por quotas certificada	Gabinete de contabilidade	Organizada
Sociedade por quotas certificada	Sociedade de revisores oficias de contas	Organizada

Fonte: Elaboração própria

Como se pode verificar que apenas o empresário em nome individual dispõe de contabilidade simplificada e enquanto todos os restantes têm contabilidade organizada. Já relativamente à natureza técnica dos responsáveis pela contabilidade temos desde um guarda-livros até uma sociedade de revisores oficiais de contas.

Está-se em condições de verificar se estas entidades têm formas de controlo/avaliação e se as utilizam nas empresas integrantes na presente investigação. A maioria das entidades (60%) responsáveis pela contabilidade das empresas indicadas no quadro anterior afirma dispor de alguma forma de avaliação. No entanto, contrariamente ao que seria expetável, nenhuma destas entidades facultou, quando solicitado, um exemplar das regras ou protocolos de controlo ou avaliação aplicados na sua prática contabilística e fiscal. É também muito interessante perceber que tipo de avaliação existe e se é efetivamente utilizado.

As entidades responsáveis pelos procedimentos contabilísticos e fiscais afirmam, na sua grande maioria, que dispõem de protocolos de procedimentos de avaliação interna transmitidos oralmente (66,67%). Uma dessas entidades quando questionado se os procedimentos transmitidos oralmente funcionava respondeu de uma forma veemente que funcionava dado que não eram cometidos erros. A forte convicção demonstrada por todas as entidades responsáveis pela



contabilidade das empresas incluídas na investigação que não cometem erros levou a questionar se estas entidades aplicaríam efetivamente atividades de avaliação ou controlo

Tal como se sugeriu anteriormente, os resultados obtidos permitem concluir que as empresas de contabilidade, apesar de afirmarem possuir formas de avaliação e controlo interno, raramente as aplicam porque nunca cometem erros.

E será que as empresas pertencentes ao nosso universo em investigação têm alguma forma de controlo externo?

Como seria de esperar, as empresas não tem formas de controlo externo sobre a sua prática fiscal. A esmagadora maioria porque, dada a sua dimensão, não faz sentido a sua existência (71,43%) e as empresas com maior dimensão argumentam que já são auditadas e por isso também não faz sentido existir qualquer outra forma de avaliação .

Em conclusão, as empresas investigadas não têm preocupação com as atividades de controlo/avaliação relativamente ao desempenho da sua componente fiscal.

Proposição 3 – Custo das falhas internas

Após verificar na proposição anterior que as empresas não têm por hábito realizar inspeções, avaliações, controlos ou auditorias às suas práticas fiscais, quer internas, quer externas, as empresas não podem assumir a existência de custos de falhas internas.

No entanto, veja-se o que as empresas investigadas afirmaram acerca da existência de erros e quem assume esses custos. Nenhuma das empresas que constituem os sete estudos de caso da presente investigação assume existirem erros nas suas práticas fiscais. Ainda assim questionou-se se, na hipótese de existirem erros, quem assumia os custos.

Na hipótese de existirem erros, as empresas que delegaram as tarefas contabilísticas e fiscais a entidades externas referem que são essas entidades, os gabinetes de contabilidade, que assumem os respetivos custos. Curiosamente esta posição não é partilhada pelos contabilistas.

Os contabilistas têm uma opinião diferente, isto é, assumem os custos desde que sejam eles os responsáveis por esse erro. No entanto, vinte por cento dos contabilistas respondem claramente que são as empresas a assumir esses custos de falhas internas quer de uma forma direta quer de uma forma indireta.

Já as empresas que dispõem de departamento fiscal/contabilidade assumem que esses erros são suportados pelas próprias. Questionado sobre os custos que esses erros representam para a empresa, em ambos os casos foi-nos dito que são custos irrelevantes. A Sociedade Aberta certificada pela NP EN ISO 9001: 2008 declarou que os custos não são muito elevados porque, na prática é refazer o trabalho e os colaboradores fazem isso e não recebem mais. Quando confrontado com o facto de os colaboradores estarem a refazer o trabalho quando poderiam estar



a fazer um outra coisa, o responsável pelo departamento fiscal declarou que “(os colaboradores...) fazem as duas coisas. No lugar de saírem às dezassete horas saem quando calhar...Não lhe pagamos mais”.

Em conclusão, embora as empresas e os respetivos responsáveis pela contabilidade ou departamento fiscal não assumam, existem erros e esses erros têm custos, os custos de falhas internas, que não são considerados por essas empresas. Mesmo as empresas certificadas pela NP EN ISO 9001: 2008, que por natureza própria deveriam ter em consideração esses custos, não têm um comportamento diferenciado quando comparado com as empresas não certificadas.

Proposição 4 – Custos de falhas externas

Os custos de falhas externas ocorrem após a entrega junto da Autoridade Tributária dos diferentes modelos de declarações fiscais exigíveis à empresa. A Autoridade Tributária na posse dessas declarações pode solicitar a sua alteração ou dar início a um ato inspetivo. Constituem, estes dois casos, exemplos de custos de falhas externas. Importa perceber até que ponto as empresas que constituem os nossos estudos de caso já precisaram de alterar, por sugestão ou imposição da Autoridade Tributária, as suas declarações fiscais ou tiveram atos inspetivos e quais os custos que lhe estão associados.

À grande maioria das empresas incluídas na investigação (71,43%) nunca foi solicitada, por parte da Autoridade Tributária, a alteração das respetivas declarações. As empresas a quem foi solicitado que procedessem a alterações nas suas declarações foram as sociedades abertas e, em ambos os casos, assumiram os custos de falhas externas consubstanciadas no pagamento da coima.

Relativamente a atos inspetivos, uma percentagem significativa das empresas em investigação (57,14%) já foi alvo de, pelo menos, uma ação inspetiva apenas relativamente à declaração modelo 22. Como resultado desta ação inspetiva constatou-se que:

- 1) apenas numa das empresas que foram sujeitas a ações inspetivas não foi detetado qualquer anomalia;
- 2) nas duas outras empresas que foram inspecionadas foram detetados, pela autoridade tributária, indícios de infração à legislação tributária vigente de que resultaram processos que se encontram pendentes em tribunal;
- 3) em ambos os casos, os valores em causa são elevados;
- 4) ambas as empresas não entendem essa situação como uma falha mas sim com uma interpretação diferente daquela que é efetuada pela Autoridade Tributária; e
- 5) a empresa cujo valor em litígio é mais elevado, quando questionada se esse não poderia ser entendido como um custo de falha externa e uma consequência de uma falha de controlo, nem sequer colocou a hipótese de vir a perder a causa.



Conclusões e recomendações para futuros estudos

O presente trabalho pretendia perceber se e como as empresas adotavam na sua prática fiscal os princípios da TQM. Para se poder responder a esta questão colocaram-se quatro hipóteses de trabalho, duas relacionadas com os custos de controlo (os custos de prevenção e de avaliação) e duas relacionadas com o custo da falta de controlo (os custos de falhas internas e de falhas externas). No seu conjunto, estas quatro hipóteses constituem o modelo PAF. E aqui os resultados foram os seguintes:

- Todas as empresas têm custos de prevenção quer esses custos resultem da contratação externa do serviço de um contabilista/empresa de contabilidade ou dispõem de colaboradores com competência para o exercício daquelas funções. A escolha de uma destas alternativas não depende da forma jurídica adotada por cada empresa. A razão para essa escolha depende fundamentalmente do volume de negócios.

- A generalidade das empresas afirma não efetuar atividades de controlo sobre a sua prática fiscal. Não o fazem porque nunca pensaram nisso e/ou porque confiam nos respetivos responsáveis por aquela atividade. Não deixa de ser estranho que as empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 também não tenham preocupações com o controlo dessas atividades.

- Nenhuma das empresas assumiu existirem falhas internas porque não cometem erros.

- Em regra, as empresas não assumem ter custos referentes a falhas externas. Mesmo as empresas alvo de inspeções por parte da autoridade tributária e que têm casos pendentes em tribunal não encaram essa situação como um custo de falhas externas, mas como uma divergência com a autoridade tributária referente à interpretação da lei.

Pode-se afirmar, como corolário de tudo o trabalho de investigação, que as empresas portuguesas, certificadas pela NP EN ISO 9001: 2008 (ou não certificadas), não têm, na generalidade dos casos, preocupações em aplicarem os princípios da gestão pela qualidade total ao seu departamento fiscal ou à sua prática fiscal. Resta, por isso, um longo caminho a percorrer para a TQM entendida como gestão pela qualidade total, seja efetivamente uma gestão pela qualidade total aplicada a todos os processos e atividades desenvolvidas por uma empresa ou organização.

O presente trabalho tem, como se referiu anteriormente, pelo menos um importante contributo resultante de ser pioneiro no estudo da área de confluência da qualidade e da fiscalidade. Depois deste passo existe uma infinidade de temas interessantes para futuros estudos. Apontam-se aqui alguns que despertaram o investigador ao longo do presente trabalho: 1) replicar o estudo utilizando um outro modelo de custos da qualidade, nomeadamente o modelo do custo de processo; 2) analisar a prática fiscal das sociedades abertas, tanto certificadas como as não certificadas; 3) efetuar um estudo sobre a qualidade das auditorias efetuadas pelas entidades externas às empresas. Esta questão marcou de forma indelével o investigador quando, na triangulação de dados referentes às sociedades abertas, leu o relatório da entidade responsável pela auditoria contabilística e fiscal em que esta entidade subscreveu a posição da empresa relativamente à interpretação dada para justificar o nível de matéria coletável e que foi, posteriormente, alvo de contestação pela autoridade fiscal; 4) avaliar se e como os objetivos de certificação da NP EN ISO 9001: 2008 são atingidos nos departamentos fiscais/entidades



responsáveis pela contabilidade e fiscalidade das empresas; e 5) avaliar, a partir do modelo de Taguchi, os custos para a sociedade pelas falhas da qualidade dos departamentos fiscais/entidades responsáveis pela contabilidade e fiscalidade das empresas.

Referências Bibliográficas

- Abrunhosa, A. & Sá, P. M. (2007). Are TQM principles supporting innovation in the Portuguese footwear industry?. *Technovation*, doi:10.1016/j.technovation.2007.08.001
- Al-Dujaili, M. A. A. (2012). Study of the relation between types of the quality costs and its impact on productivity and costs: a verification in manufacturing industries. *Total Quality Management & Business Excellence*, 1- 23. DOI:10.1080/14783363.2012
- Alexander, W. R. J.; Bell, J. D. & Knowles, S. (2004). Quantifying Compliance Costs of Small Businesses in New Zealand. *Economics Discussion Papers, n.º 0406*, Department of Economics Department of Marketing Department of Economics School of Business, University of Otago.
- Aoieong, R. T. & Tang, S. L. (2002). The year 2000 version of ISO 9000 and the process cost model for measuring quality costs in construction processes. In Ahmad, I., Ahmed, S. M., & Azhar, S.(Edi.), *Proceedings of the First International Conference on Construction in the 21st Century (1st CITC): changes and Opportunities in Management and Technology*, 295 – 302.
- Aune, A. (1998). Quality and Quality Management. *Total Quality Management*, Vol. 9 (4), 6 – 12.
- Bannock, G. (2001). Can small scale surveys of compliance costs work?. In Evans, C.; Pope, J. e Hasseldine, J. (Eds), *Tax compliance: a festschrift for Cedric Sandforf*, St. Leonard: Prospect Media Ltd.
- Cabral, A. C.; Colaço, A. M. & Guerreiro, G. (2001). *A Qualidade em Portugal: Tendências, Qualificações e Formação*. Lisboa: Instituto para a Inovação na Formação.
- DeLuca, D.; Gallivan, M.J. & Kock, N. (2008). Furthering Information Systems action research: a post-positivist synthesis of four dialectics. *Journal of the Association for Information Systems*, Vol. 9 (2), 48 – 72.
- Dogan, Mattei; Pelassy, Dominique (1984); *How to Compare Nations:Strategies in Comparative Politics*; London: Chatham House Publishers.
- Dul, J. & Hak, T. (2008). *Case study methodology in business research*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Ehigie, B. & McAndrew, E. (2005). Inovation, diffusion and adoption of total quality management (TQM). *Management Decision*, Vol. 43 (6), 925 – 940.
- Eichfelder, S. & Schorn, M. (2009). *Tax compliance costs: a business administration perspective*. Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität, Berlin.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theory from case study research. *Academic of Management Review*, Vol. 14 (4), 532 – 550.
- Fazendeiro, V. (2011). *Paraísos fiscais: análise das técnicas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal à luz do Direito Fiscal português*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Direito – Ciências jurídico-económicas.



- Feigenbaum, A. V. (1983). *Total Quality Control*. New York: McGraw-Hill.
- Fernandes, A. L. C. (2010). *A Economia das Finanças Públicas*. Coimbra: Almedina.
- Freedman, J. (2003). *Small Business Taxation. Policy issues and the UK*. Australian Tax Research Foundation.
- Ghiglione, R. e Matalon, B. (2005). *O Inquérito - Teoria e prática*. Lisboa: Celta.
- Gueth, W. & Sausgruber, R. (2009). Tax morale and optimal taxation. *CESifo Working Paper*, n.º 1284
- Gryna, F. M. (1998). Quality and Costs, in Juran, Joseph M. & Godfrey, A. Blanton (Org.). *Juran's quality handbook*, 5th edition, New York: McGraw-Hill.
- He, D. (2010). Engineering Quality Systems: Cost of Quality. *Modern Applied Science*, Vol. 4 (5), 102 – 104.
- Hollingsworth, I. P.; Keogh, W. & Atkins (1999). Applying quality costs in a software development environment, *Australasian Journal of Information Systems*, Vol. 6 (2), 64 – 75.
- Holtzman, Y. (2011). Business process improvement and the tax department. *Journal of Management Development*, Vol. 30 (1); 49 – 60.
- Irechukwu, N. E. (2010). Quality improvement in a global competitive marketplace – success story from Nigeria. *International Journal of Business and Management*, Vol. 5 (1), 211 – 218.
- Joaquim, P. P. (2011). *O exercício da actividade contabilística*. Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão.
- Keogh, W. & Dalrymple, J. F. (1995). Quality Costs: PAF and the process model – are they compatible?. In Kanji, Gopal K. *Total Quality Management – Proceedings of the first world congress*. London: Chapman & Hall.
- Kumar, V.; Choisine, F.; Grosbois; D. & Kumar, U. (2009). Impacto of TQM on Company's performance. *International Journal of Quality & Reliability Management*; Vol. 26 (1); 23 – 37.
- Lakhal, L. (2009). Impact of quality on competitive advantage and organizational performance. *The Journal of The Operational Research Society*, Vol. 60 (5), 637 – 645.
- Lopes, A. & Capricho, L. (2007). *Manual de Gestão da Qualidade*. Lisboa: Editora RH.
- Lopes, C. M. M. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal?*. Coimbra: Almedina.
- Lopes, C. M. M. (2012). Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Portugal. *International Journal of Economics and Management Sciences*, Vol. 1 (10), 68 – 80
- Lourenço, M. (2013). *O paradigma do rendimento real – contributo para a (des)construção de um mito*. Dissertação apresentada à Escola de Direito da Universidade do Minho como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Direito Tributário e Fiscal.
- Luna, L. & Murray, M. N. (2010). The effects of state tax structure on business organizational form. *National Tax Journal*, Vol. 63 (1, Part 2), 995 – 1022.
- Mañas, A. V. (2006). Inovação e Competitividade – um enfoque na Qualidade. In Oliveira, Otávio J. (Org.), *Gestão da Qualidade: tópicos avançados*, 21 – 40, S. Paulo: Pioneira Thomson.
- Maskus, K. E.; Otsuki, T. & Wilson, John S. (2005). The Cost of Compliance with Product Standards for Firms in Developing Countries: An Econometric Study. *World Bank Policy Research Working Paper 3590*.
- Monteiro, M. & Queirós, I. (1997). *Psicossociologia I*. Porto: Porto Editora.



- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1982). *Public Finance in Theory and Practice*. Tokio: McGraw-Hill.
- Narasimhan, S. & Kannan, V. (2011). Total Quality Management as the Foundation of Sustainability – Turning a New Leaf. *European Journal of Social Sciences*; Vol. 24 (3), 444 – 451.
- Novas, J. C. (2008). *A Contabilidade de Gestão e o Capital Intelectual. Elementos integradores e contributos para uma gestão estratégica das organizações*. Tese apresentada como requisito para a obtenção do grau de Doutor em Gestão. Universidade de Évora.
- Omurgonulsen, M. (2009). A research on the measurement of quality costs in the Turkish food manufacturing industry. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 20 (5), 547 – 562.
- Pereira, Z. L. & Requeijo, J. G. (2008). *Qualidade: Planeamento e Controlo Estatístico de Processos*. Lisboa: Prefácio – Edição de Livros e Revistas, Lda.
- Pinto, J. A. P. (2011). *Fiscalidade*. Lisboa: Areal Editores
- Pires, A. R. (2012). *Sistemas de Gestão da Qualidade – Ambiente, Segurança, Responsabilidade Social, Indústria, Serviços, administração Pública e Educação*. Sílabo, Lisboa.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Gradiva: Lisboa.
- Rodchua, S. (2006). Problems of Quality Costs Program Implementation in the Manufacturing Environment. *Journal of Industrial Technology*, Vol. 22 (4), 2 – 6.
- Salanié, B. (2011). *The Economics of Taxation*. Cambridge: MIT Press.
- Sandoval-Chavez, D. A. & Beruvides, M. G. (1998). Using opportunity costs to determine the cost of quality: A case study in a continuous-process industry, *Engineering Economist*, Vol. 43, 107 – 124.
- Schiffauerova, A. & Thomson, V. (2006). Managing cost of quality: insight into industry practice. *The TQM Magazine*, Vol 18 (5), 542 – 550.
- Scott, D. (2007). Resolving the quantitative – qualitative dilemma. *International Journal of Research in Education*, Vol. 30 (1), 3 – 17.
- Sharma, R. K.; Kumar, D. & Kumar, P. (2007). Quality costing in process industries through QCAS: a practical case. *International Journal of Production Research*, Vol. 45 (15), 3381 – 3403.
- Shaw, J.; Slemrod, J. & Whiting, J. (2010). Administration and Compliance. In J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles, and J. Poterba (eds). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
- Slemrod, J. (2011). Introduction to the special issue on the role of firms in Tax Systems. *Journal of Public Economics*, Vol. 95, 1019 – 1020
- Soares, J. E. F. & Almeida, I. (2009). Qualidade: Tendências actuais e futuras. In, M. Saraiva e Teixeira, A. (Edi), *TQM Qualidade nº 0 - A Qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, 18 – 32. Lisboa: Edições Silabo.
- Surange, V. G.; Teli, S. N.; Halankar, A. M.; Saroj, D. S.; Rane, S. S. & Adak, D. D. (2013). A review research of mathematical models of quality cost for manufacturing industry. *International Journal of Scientific & Engineering Research*, Vol. 4 (5), 491 – 500.



- Vaxevanidis, N. M.; Petropoulos G.; Avakumovic, J. & Mourlas, A. (2009). Cost Of Quality Models And Their Implementation In Manufacturing Firms. *International Journal for Quality Research*, Vol.3 (1), 27 – 36.
- Vaxevanidis, N. M. & Petropoulos, G (2008). *Journal of Engineering*; Vol. 6 (3), 274 – 283.
- Weick, K. E. (2000). Quality improvement: a sensemaking perspective. In Cole, R. E e Scott. W. R. (Eds), *The quality movement and organization theory*, Beverly Hills: Sage Publications, 155 – 174.
- Weinstein, L.; Vokurka, R. J. & Graman, G. A. (2009). Costs of quality and maintenance: Improvement approaches. *Total Quality Management*, Vol. 20 (5), 497 – 507.
- Wudhikarn, R. (2012). Improving overall equipment cost loss adding cost of quality. *International Journal of Production Research*, Vol. 50 (12), 3434 –3449.
- Yaacob, Z. (2010). Quality Management as an Effective Strategy of Cost Savings. *African Journal of Business Management*, Vol.4 (9), 1844 – 1855.
- Øyen, Else (1990); *Comparative methodology: Theory and Practice*; London: Sage.