



Os custos relacionados com a qualidade na prática fiscal das empresas portuguesas. *Comparative case study.*

Flamino José Leal Viola

Tese apresentada à Universidade de Évora
para obtenção do Grau de Doutor em Gestão

ORIENTADOR : Maria Margarida Serra Marques Martins de Moura Saraiva

ÉVORA. JULHO DE 2016



Aos Meus Pais

Ao Miguel

à Tina

Agradecimentos

À Ex.ma. Senhora Prof.^a Doutora Margarida Saraiva que pelo seu empenho, pela confiança que em mim depositou, pelos constantes incentivos e pela sua superior orientação permitiu a realização da presente tese.

A todos aqueles que aceitaram ser entrevistados sobre um tema, a sua prática fiscal, que ninguém gosta de falar. A todos o meu OBRIGADO!

A elaboração de uma tese de doutoramento é um ato de grande solidão. Não foi uma solidão absoluta graças a todos os que povoaram esses momentos e os tornaram agradáveis. A esses não posso deixar de agradecer. Por ordem alfabética e sem receio de qualquer esquecimento: Amorphis (Tales from the thousand lakes), Burzum, Candlemass, Carcass, Dissection, Eça de Queiróz, Frank Zappa, HammerFall, Insomnium, Metallica, Overkill, Raymond Chandler e Slayer.

Resumo

Todas as organizações deveriam preocupar-se com a análise dos custos da qualidade, dado que essa análise, para além de permitir identificar aspetos a melhorar, é uma ferramenta fundamental para os próprios órgãos de gestão dessas organizações. Esta análise sobre os custos da qualidade também deveria incidir sobre as atividades da empresa relacionadas com a sua prática fiscal. Porém, a literatura não apresenta qualquer referência à relação entre essas duas temáticas: custos da qualidade e fiscalidade empresarial.

Nesse sentido, o presente trabalho de investigação analisa a relação entre os princípios dos custos da qualidade e a fiscalidade empresarial em Portugal. Pelo que, 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, para além de relacionar os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial, permitiu apresentar e aplicar uma metodologia para implementação do modelo *Prevention – Appraisal – Faillure* (PAF), com o objetivo de diminuir os custos da qualidade na prática fiscal e atingir o nível económico da qualidade, bem como um índice de eficiência, que permite, a todo o momento, determinar o nível de eficiência atingido e a forma de o melhorar.

Nesse sentido, concluiu-se que a generalidade das empresas portuguesas não aplica os princípios dos custos da qualidade ao seu departamento fiscal ou à sua prática fiscal, quer essa atividade seja executada internamente na empresa, quer seja executada externamente.

Palavras chave: Qualidade, TQM, Custos da Qualidade, Impostos, Modelo PAF.

Costs related to the quality of fiscal practice in Portuguese firms.

Comparative case study

Abstract

Every organization should be concerned about analyzing its quality costs, since that analysis, besides allowing identification of aspects to improve is a fundamental tool for the management organs of those organizations. This analysis of quality costs should also be carried out on firms' activities related to their fiscal practice. However, no reference is found in the literature to the relationship between these two: quality costs and business taxation.

This research analyzes the relationship between the principles of quality costs and business taxation in Portugal. So being, and to carry out this study, the case study methodology was chosen, more specifically the comparative case study methodology, through the understanding, and previous demonstration, that it is the most appropriate methodology for the complexity of the subject analyzed.

Besides relating quality costs to business taxation, this study allowed presentation and application of a methodology for implementing the Prevention – Appraisal – Failure (PAF) model in companies' fiscal practice which decreases the costs of this practice, reach the economic level of quality as well as an efficiency index, which allows at any time to determine the achieved level of efficiency and how to improve it.

All in all, what this study demonstrated is that Portuguese companies, in general, do not apply the principles of quality costs to their taxation department or fiscal practice, whether that activity is performed internally in the firm or externally.

Key words: Quality, TQM, Quality Costs, Taxes, PAF Model.

ÍNDICE

Resumo	v
Abstract	vi
Índice de Figuras	x
Índice de Gráficos	xi
Índice de Quadros	xii
Capítulo 1 – Introdução	1
1.1 – Enquadramento	1
1.2 – Interrogações preliminares e objetivos da pesquisa	8
1.3 – Motivações para o estudo	9
1.4 – Metodologia	9
1.5 – Estrutura da tese	10
Capítulo 2 – O paradigma da qualidade	12
2.1 – Conceito de qualidade	13
2.2 – Gestão pela qualidade total	22
2.3 – Os residentes do “edifício da qualidade”	31
2.4 – Síntese do capítulo	35
Capítulo 3 – Os custos relacionados com a qualidade	36
3.1 – Modelo PAF	38
3.2 – Modelo de Crosby	39
3.3 – Modelo de Bank	39
3.4 – Modelo de custos intangíveis ou de oportunidade	39
3.5 – Modelo de custo de processos	40
3.6 – Modelo CIMA	41
3.7 – Modelo de Gryna	42
3.8 – Modelo Activity-Based Costing (ABC)	42
3.9 – Modelo de Yang	43
3.10 – Modelo NP EN ISO 4239: 1994	44
3.11 – Modelo da função de perda de Taguchi	44
3.12 – Síntese do capítulo	46
Capítulo 4 – A fiscalidade empresarial	47
4.1 – Da necessidade de existência de imposto ao Estado Fiscal	48
4.2 – Do dever de pagar imposto	52
4.3 – Definição e classificação de imposto	54
4.4 – Sistema fiscal ótimo	56
4.5 – Consequências dos impostos	57
4.6 – Da origem dos custos de cumprimento à sua atual relevância	58
4.7 – Classificação dos custos de cumprimento	64
4.8 – Determinação dos custos de cumprimento em Portugal	67
4.9 – Deambulações em torno do planeamento fiscal	68
4.10 – Benefícios do custo de cumprimento	72
4.11 – Os custos de cumprimento e o imposto sobre o consumo	75
4.12 – Síntese do capítulo	76

Capítulo 5 – Opções Metodológicas	77
5.1 – O positivismo	79
5.2 – O interpretativismo	83
5.3 – O realismo crítico	86
5.4 – Estratégia de investigação	87
5.5 – Metodologia <i>case study</i>	92
5.6 – Desenho de investigação	99
5.7 – Método de recolha de dados	101
5.8 – Método de análise de dados	106
5.9 – Síntese do capítulo	109
Capítulo 6 – Quadro conceptual e hipóteses de investigação	111
6.1 – Os modelos de custo da qualidade e a fiscalidade empresarial	114
6.2 – O modelo PAF	118
6.3 – Hipóteses de investigação	119
6.3.1 – Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal	120
6.3.2 – Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela componente fiscal	125
6.3.3 – Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas	133
6.3.4 – Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas ...	136
6.4 – Quadro conceptual	140
6.5 – Síntese do capítulo	146
Capítulo 7 – Estudos de caso e análise comparativa	147
7.1 – Caraterização dos casos	147
7.2 – Resultado das entrevistas	156
7.3 – Hipóteses de investigação – Estudo comparativo	159
7.3.1 – Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal	159
7.3.2 – Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela componente fiscal	160
7.3.3 – Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas	169
7.3.4 – Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas ...	171
7.4 – Análise comparativa entre a prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e das empresas não certificadas	174
7.5 – Discussão de resultados	176
7.6 – Síntese do capítulo	181
Capítulo 8 – Modelo conceptual para a implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas	182
8.1 – Modelo conceptual	183
8.2 – Aplicação do modelo	189
8.3 – Síntese do capítulo	194
Capítulo 9 – Conclusões	195
9.1 – Breve resenha do trabalho desenvolvido	195
9.2 – Principais conclusões	197

9.3 – Contributos da investigação	199
9.4 – Limitações do estudo	201
9.5 – Recomendações para estudos futuros	201
Referências Bibliográficas	203
Apêndices	240

INDÍCE DE FIGURAS

Figura 1 – Dimensões para a definição de qualidade	19
Figura 2 – O “edifício da qualidade”	31
Figura 3 – Desenho da investigação	100
Figura 4 – Modelo clássico do custo total da qualidade	140; 183
Figura 5 – Modelo do custo total da qualidade	143
Figura 6 – Modelo conceptual para a abordagem dos custos da qualidade na prática fiscal	144; 187
Figura 7 – Modelo clássico do custo total da qualidade – versão Joaquim (2014)	184
Figura 8 – Modelo do custo total da qualidade	185

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Formas de custo de prevenção	159
Gráfico 2 – Razões para a escolha de uma entidade externa	160
Gráfico 3 – Empresas com atividade de controlo	160
Gráfico 4 – Atividade de controlo por categoria de empresas	161
Gráfico 5 – Razões para a não existência de atividades de controlo	162
Gráfico 6 – Análise comparativa das razões para a não avaliação nas empresas certificadas e não certificadas	162
Gráfico 7 – Atividades de avaliação	167
Gráfico 8 – Natureza da avaliação interna	167
Gráfico 9 – Aplicação de protocolos de controlo	168
Gráfico 10 – Controlo externo	169
Gráfico 11 – Opinião dos contabilistas sobre quem suporta os custos das falhas internas	170
Gráfico 12 – Alterações efetuadas em declarações fiscais a solicitação da Autoridade Tributária	172
Gráfico 13 – Existência de inspeções efetuadas pela Autoridade Tributária	172
Gráfico 14 – Consequências das inspeções efetuadas pela Autoridade Tributária	173

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Definições de qualidade	15
Quadro 2 – Dimensões do conceito de qualidade	17
Quadro 3 – Enquadramento das definições de qualidade	21
Quadro 4 – Etapas da evolução da TQM	23
Quadro 5 – Fatores críticos para a implementação da TQM	25
Quadro 6 – Benefícios resultantes da certificação	32
Quadro 7 – Modelos de custos da qualidade	45
Quadro 8 – Peso dos impostos na Receita Pública	53
Quadro 9 – Principais classificações dos impostos	55
Quadro 10 – Estrutura do setor empresarial em Portugal em 2011	70
Quadro 11 – Quadro resumo da metodologia adotada	109
Quadro 12 – Resumo dos modelos de custos da qualidade	117
Quadro 13 – Resumo das hipóteses	139
Quadro 14 – Quadro resumo da caracterização dos casos	155
Quadro 15 – Quadro resumo da informação obtida através das entrevistas	156
Quadro 16 – Instruções/Orientações transmitidas aos departamentos fiscais/responsável pela contabilidade	164
Quadro 17 – Responsáveis pela contabilidade e natureza da contabilidade	166
Quadro 18 – Existência de erros e quem assume os custos dos erros	170
Quadro 19 – Análise comparativa entre a prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e das empresas não certificadas	174
Quadro 20 – Quadro resumo das hipóteses	175
Quadro 21 – Orçamento previsional mensal	191
Quadro 22 – Orçamento previsional mensal e custos efetivos do mês de março	192

ABREVIATURAS

BCE – Banco Central Europeu

BPI – Business Process Improvement

FMI - Fundo Monetário Internacional

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

Modelo PAF – Modelo *Prevention – Appraisal – Faillure*

NP EN – Norma Portuguesa – European Norm

TQM – Gestão pela Qualidade Total

UE – União Europeia

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

Aqui está minha vida – esta areia tão clara
com desenhos de andar dedicados ao vento.
Aqui está esta minha voz – esta concha vazia,
sombra de som curtindo o seu próprio lamento.
Aqui está minha dor – este coral quebrado,
sobrevivendo ao seu patético momento.
Aqui está minha herança – este mar solidário
que de um lado é amor, e do outro, esquecimento.
Cecília Meireles

Capítulo 1

Introdução

1.1 – Enquadramento

Na década de oitenta do século passado (quando o autor deste trabalho iniciou o seu percurso na área da economia, primeiro como estudante e depois na sua atividade profissional), os conceitos de qualidade e de gestão da qualidade total (TQM) encontravam-se em plena expansão.

Para esta expansão muito contribuiu o Japão. A indústria japonesa inundava os mercados ocidentais com produtos de grande qualidade e a preços muito baixos, o que originou um misto de admiração (e também receio) pelas formas de gestão adotadas por essas indústrias (Krugman, 2009). O conceito de qualidade, que estava associado ao Japão e às suas indústrias, acabou por se estender ao universo empresarial ocidental, naquilo a que Téboul (1991) considerou como a gestão estratégica da qualidade.

A gestão estratégica da qualidade não pode dissociar-se da prática fiscal das empresas e organizações já que, a partir da crise financeira de 2008, a questão fiscal assumiu-se como uma das questões centrais da política económica e social de diversos países. Krugman (2009), numa análise às políticas seguidas por diversos países, refere que aquilo que seria de esperar, perante o legado de Keynes, é que não se deveria combater a recessão com mais impostos. No entanto, como salienta este autor, foi exatamente esse

Introdução

o caminho seguido pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), pelo Banco Central Europeu (BCE) e pela União Europeia (UE). O combate à crise financeira fez-se através de programas de austeridade e, dentro desses programas, sobressaiu o aumento dos impostos.

Todavia, como referem Almeida, Castro, Félix & Maria (2011), a consolidação orçamental baseada no aumento dos impostos, e em particular dos impostos sobre o rendimento, implica uma queda prolongada do produto, um aumento dos custos marginais das empresas, uma apreciação da taxa de câmbio real e uma perda de competitividade, não só dos países como das próprias empresas.

A importância que os sistemas fiscais têm nas sociedades atuais é reconhecida por Santos & Lopes (2013), mas, ao mesmo tempo, salientam a importância e a necessidade de se compreender a fiscalidade em todas as suas componentes de ação, a social, a histórica, a política, a institucional e a humana e não apenas a económica. Até porque, como salientam estes autores, as ideias que uma sociedade tem sobre a fiscalidade são resultado de atitudes coletivas, de práticas e de casos individuais.

Aliás, como refere Torgler (2003), a predisposição para o pagamento de impostos por parte dos agentes económicos depende de vários fatores e, entre eles, os fatores de natureza moral. Para Lisi (2013), a perceção que os agentes económicos têm sobre o comportamento dos outros agentes económicos, perante o cumprimento das suas obrigações fiscais, influencia o seu próprio comportamento. Que terá pensado o contribuinte anónimo quando confrontado pelas notícias da comunicação social portuguesa, durante grande parte do mês de junho¹ e julho de 2014, que davam conta que um presidente do maior grupo bancário privado português se tinha esquecido de contabilizar na sua declaração de IRS ao montante de 8,5 milhões de euros? E o que pensarão as empresas portuguesas quando, através desses mesmos órgãos de comunicação social, tiveram conhecimento que as contas da Espirito Santo International Holding, que controla os negócios financeiros e não financeiros, da Família Espirito Santo, apontavam para um desvio na ordem dos 1,3 mil milhões de euros?

As empresas portuguesas desenvolvem a sua atividade num contexto muito específico: muito marcado por dificuldades e instabilidade financeira, por uma administração fiscal

¹ Veja-se a este propósito a edição do jornal Expresso de 13 de junho de 2014.

Introdução

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 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 *Total Quality Management (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, mas os programas e iniciativas de melhoria das funções desempenhadas pelos diversos departamentos, incluindo o departamento fiscal ou as funções fiscais, são um tema fundamental da 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, e acrescenta-se deve, 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

Introdução

fundamentais: a contabilização, o cumprimento e o planeamento fiscal. Se é certo que Holtzman (2011) 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 relatório sobre o exercício da atividade contabilística, elenca as atividades contabilísticas desenvolvidas numa empresa especializada 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 dos custos da 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, obterem vantagens competitivas é, desde há muito, reconhecido (Lakhal, 2009). Já relativamente à importância da determinação dos custos da qualidade, Schiffauerova & Thomson (2006b) referem que esses custos permitem analisar a junção da redução dos custos com os benefícios obtidos em consequência da 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.

É possível encontrar, na literatura da área da Qualidade, numerosos trabalhos científicos de aplicação dos modelos de custo da qualidade às mais diversas áreas: no processo produtivo (Lai & Cheng, 2003; Omachonu & Suthumannon, 2004; Michalska, 2006; Sharma, Kumar & Kumar, 2007; Desai, 2008; Zaklouta, 2011; Al-Dujaili, 2012) na indústria alimentar (Zugammamurdi, Parin, Gadaleta & Lupin, 2007), no acesso à justiça (Tilburg Institute for Interdisciplinary Studies of Civil Law and Conflict Resolution Systems / TISCO, 2009), nos cuidados primários e na educação (Stebbins &

Introdução

Langford, 2006), na construção civil (Tang, Aoieong & Ahmed, 2004; Bowen, Hall, Edwards, Pearl & Cattel, 2002; Rosenfeld, 2009), na indústria farmacêutica (Srivastava, 2008), na panificação (Pinto & Gomes, 2010), na indústria química (Moori & Silva, 2003). No entanto, não foi possível encontrar na literatura especializada qualquer estudo a relacionar a qualidade e os custos da qualidade na área da Fiscalidade Empresarial.

A não existência de estudos a relacionar a qualidade e os custos da qualidade na fiscalidade empresarial leva a questionar que relação existe ou pode existir entre estes dois conceitos e realidades. Existirá alguma relação entre a qualidade e a fiscalidade, serão duas realidades e dois conceitos distintos ou existirá algum grau de interdependência?

A resposta a esta questão passa, em primeiro lugar, por uma abordagem conceptual de natureza quase sociológica. A qualidade e a fiscalidade são fenómenos sociais, isto é, são fenómenos que ocorrem pelo facto de se viver em sociedade e em resultado do comportamento humano. Os fenómenos sociais são o objeto de estudo das ciências sociais, que os estudam de acordo com uma determinada perspetiva – a perspetiva de cada uma dessas ciências (Canário, 2005).

Mauss (1924) demonstrou que os fenómenos sociais são interdependentes e, ao mesmo tempo, são fenómenos sociais totais. Fenómeno social total significa que esse fenómeno ou facto social é sempre complexo, porque influencia e é influenciado por todos os outros fenómenos sociais, e pluridimensional porque pode ser apreendido a partir de diferentes perspetivas (Nunes, 2001).

Para o investigador ter uma visão e compreensão global dos fenómenos sociais exige-se-lhe uma atitude metodológica caracterizada pela interdisciplinaridade ou, por outras palavras, a integração do contributo das diferentes perspetivas ou das diferentes ciências sociais para a melhor perceção da realidade social (Sá, 2008; Rafols & Meyer, 2010). Esta atitude metodológica foi particularmente bem expressa por Neves (2007), quando refere que a economia não estuda problemas económicos, porque não há problemas económicos, existem sim problemas!

Introdução

Parece claro que do ponto de vista conceptual que qualidade e fiscalidade são duas realidades sociais interdependentes entre si e, para além disso, podem e devem ser utilizadas conjuntamente na explicação de fenómenos de natureza social.

Mas, a ligação e interdependência da qualidade e da fiscalidade faz-se sentir também a nível económico, tanto macro como micro económico, e organizacional.

Friedman & Friedman (1980) publicaram um famoso livro denominado «Liberdade Para Escolher», o qual, no seu último capítulo, com sugestivo título: “A maré está a mudar”, preveem que a dimensão, papel e funções dos Estados passaria a ser encarado de uma forma diferente, diminuindo o peso, o papel e as respetivas funções.

Efetivamente, depois da queda do muro de Berlim e da implosão do império soviético, os países ocidentais têm vindo a implementar uma profunda alteração nas suas administrações públicas, visando a sua reorientação para as necessidades dos cidadãos, que são, na realidade, os seus clientes (Parker & Bradley, 2000; Ongaro, 2009; Pollit & Bouckaert, 2011; Pollit, 2013).

A qualidade e a sua conjugação com os objetivos de eficácia, eficiência, equidade e satisfação dos clientes/cidadãos têm sido, nesta reorientação das administrações públicas, uma das preocupações fundamentais dos diferentes governos (Behn, 1998; Stringham, 2004; Colesca, Dobrin & Popa, 2006; Eisenstein, 2006; Vinni, 2007; Maram, 2008).

Plancha (2011) refere que, ao longo dos anos, a qualidade tem vindo a assumir-se como um foco de atenção em toda a administração, exigida por todos e para tudo e que a Administração Fiscal não poderia ser uma exceção.

Amin (2011) refere que num inquérito realizado pelo Banco Mundial a mais de 11 000 empresas de diversos países da Europa de Leste e da Asia Central, mais de 20% dessas empresas consideraram a qualidade da Administração Fiscal como um severo obstáculo ao desenvolvimento das suas atividades.

Introdução

Numa época que Santos (2009) considerou de concorrência fiscal, a inexistência de uma Administração Fiscal e de uma fiscalidade com qualidade pode ter consequências para a atividade económica constituindo-se, por si, um entrave ao crescimento e desenvolvimento económico. Vários autores (e.g. Kuo, 2000; Bénassy-Quéré, Bretin, Lahrèche-Révil, Madiès & Mayer, 2003; Roháč, 2006) têm demonstrado que, embora a concorrência fiscal se faça através de baixas taxas de imposto, a existência de taxas de imposto baixas, por si só, não é suficiente para a existência de concorrência fiscal: é necessária a conjugação de taxas de impostos com a qualidade do próprio sistema fiscal.

A relação entre a fiscalidade e a qualidade não ocorre apenas a este nível macro. Também pode-se verificar essa relação a nível micro, a nível empresarial. Major & Vieira (2009) consideram que o ambiente empresarial, nos últimos anos, passou por uma profunda alteração, tornando-se ainda mais competitivo obrigando as empresas a gerirem os seus recursos de forma mais eficiente.

De acordo com Kaplan & Cooper (1998), a gestão mais eficiente dos recursos significa que a empresa deve ter uma informação mais precisa e rigorosa sobre os seus custos, sobre os seus procedimentos relativamente a todas as suas atividades, processos, produtos, serviços e clientes. Esta informação rigorosa e precisa abarca toda e qualquer atividade que compõe a vida de uma empresa. Inclui-se nestas atividades as obrigações fiscais de uma empresa.

Esta posição representa um corte com a tradição. Muitas das vezes, as empresas não foram consideradas nos diversos modelos criados com o objetivo de definir a tributação ótima quando, como salienta Bird (1996), as empresas desempenham um papel decisivo em todos os modernos sistemas fiscais, dado que a informação é o elemento fundamental para uma efetiva tributação e, nas atuais economias, essa informação é fornecida sobretudo pelas empresas.

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

Introdução

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.

1.2 – Interrogações preliminares e objetivos da pesquisa

Todas as considerações anteriormente expressas permitem encontrar um conjunto de elementos fundamentais para a elaboração da questão de partida que, segundo Quivy & Campenhoudt (2008), se assume como uma etapa fundamental de todo o processo de investigação. A questão de partida fundamental, como se referiu, para a estruturação de toda a investigação foi a seguinte:

De que modo as empresas portuguesas incorporam as preocupações com a minimização dos custos da qualidade na sua prática fiscal?

Levantam-se, intimamente relacionada com a questão inicial, outras três questões que se pretende responder ao longo desta investigação:

- 1) Como (e porquê) é que as empresas procedem para cumprir 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?

Efetuar-se-á, na resposta a estas questões, um esforço de ligação entre a teoria e prática de modo a permitir:

- uma melhor compreensão sobre a forma como as empresas encaram e executam realmente as suas obrigações fiscais;

Introdução

- a identificação e a explicação das eventuais semelhanças ou diferenças na prática fiscal entre as empresas portuguesas, tanto entre as empresas certificadas pela NP ISO 9001: 2008 e as restantes empresas;
- perceber se as empresas incorporam os custos da qualidade na sua prática fiscal;
- a criação de um modelo conceptual para a diminuição dos custos da qualidade associados à prática fiscal das empresas.

1.3 – Motivações para o estudo

Desde os finais dos anos 80 do século passado que se desenvolve atividades no âmbito da contabilidade e fiscalidade. Num mercado concorrencial, existe a necessidade de diminuir os custos da prática fiscal, mas nunca diminuindo o nível de qualidade do serviço prestado. O tema proposto tem, por isso, um forte pendor pessoal e profissional, já que, pretende estudar como diminuir os custos da qualidade associada à prática fiscal e, ao mesmo tempo, ser competitivo no mercado.

1.4 – Metodologia

Consciente de que os fenómenos que resultam da vida social e económica dos agentes económicos, como é o caso da qualidade e da fiscalidade, não podem ser aferidos, explicados e compreendidos apenas por parâmetros quantitativos, optou-se por uma abordagem qualitativa, assente num estudo de caso. Os instrumentos de recolha de dados utilizados neste trabalho foram as entrevistas e fontes documentais referentes a cada um dos casos estudados.

A condução da investigação seguiu o método dedutivo-indutivo. Criou-se, a partir da teoria, os instrumentos de recolha de dados empíricos e, na sua posse, elaborou-se um modelo conceptual de aplicação do modelo *Prevention – Appraisal – Faillure* (PAF) para a prática fiscal das empresas portuguesas.

Este é um estudo de carácter exploratório e descritivo, suportado pelo método de estudo de caso, em particular do *comparative case study*, e dele pode resultar uma forma de diminuir os custos da qualidade associados à prática fiscal das empresas.

1.5 – Estrutura da tese

A tese foi estruturada em nove capítulos de acordo com uma lógica sequencial que é tradição encontrar-se neste tipo de trabalhos.

No Capítulo 1 – Introdução, apresentou-se um enquadramento teórico com o objetivo de situar o tema em estudo e expor as razões da sua escolha, foram definidos o objetivo geral, os objetivos específicos, as motivações para a realização do estudo e uma breve referência à metodologia utilizada.

No Capítulo 2 – O paradigma da qualidade, efetua-se a análise do conceito de qualidade e dos sistemas de gestão pela qualidade total (TQM), porque se entende não fazer sentido abordar os custos da qualidade sem se ter a noção concreta do que a literatura especializada define como qualidade.

No Capítulo 3 – Os custos relacionados com a qualidade, apresentam-se os modelos de custos da qualidade. Perante a enorme variedade de modelos de custos da qualidade considerou-se que seria possível agregar todos esses modelos em torno de um número reduzido, mas nuclear, dos custos da qualidade.

O Capítulo 4 – A fiscalidade empresarial, aborda a questão da fiscalidade empresarial. Aborda-se, e explica-se, a necessidade de existência de impostos e a evolução das sociedades até ao Estado Fiscal. O pagamento de impostos, apesar de ser um dever de todo o contribuinte, acarreta consequências de várias naturezas e, em particular, de natureza económica. Uma das consequências dos impostos são os custos assumidos pelos contribuintes, e no caso deste trabalho de investigação, pelas empresas, para o cumprimento das suas obrigações fiscais. Estes custos foram calculados, para o caso português, por Lopes (2008, 2012) e podem atingir montantes significativos para a nossa realidade económico-empresarial. Assim sendo, as empresas não podem deixar de aplicar os princípios dos custos da qualidade à sua prática fiscal.

No Capítulo 5 – Opções metodológicas, é apresentada e justificada as opções metodológicas, nomeadamente as opções pelo realismo crítico, pela metodologia *case study*, pela entrevista como forma de obtenção de dados e a análise de conteúdo para o tratamento dos dados anteriormente obtidos nesta investigação.

O Capítulo 6 – Quadro conceptual e hipóteses de investigação, aborda o quadro conceptual utilizado na investigação e as hipóteses de investigação em função do quadro conceptual proposto.

Introdução

No Capítulo 7 – Estudos de caso e análise comparativa, são descritos e discutidos cada um dos sete casos, o estudo piloto e seis casos, que compõem o estudo de casos desta investigação. A estrutura de apresentação dessa descrição é idêntica para todos os casos, de modo a facilitar a análise comparativa. Na parte final do capítulo efetuou-se a análise comparativa entre empresas relativamente às hipóteses de investigação e é feita a análise e discussão dos resultados.

O Capítulo 8 – Modelo Conceptual para a implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas, apresenta o modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas e, na sua parte final, a sua aplicação a uma das empresas que constituem o estudo de caso.

Por fim, no Capítulo 9 – Conclusões, para além de uma breve síntese das várias etapas da pesquisa, apresentam-se as principais conclusões, elencam-se os aspetos em que este trabalho pode contribuir para o desenvolvimento do conhecimento científico, as suas principais limitações e, por fim, algumas propostas de investigação futura.

Numa fase pós-textual, surgem listadas as referências bibliográficas citadas no corpo do texto e os apêndices, dos quais fazem parte: o guião do trabalho preparatório para a realização das entrevistas (Apêndice 1), o guião da entrevista (Apêndice 2) e a transcrição das entrevistas (Apêndice 3).

Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades;

Muda-se o ser, muda-se a confiança;

Todo o Mundo é composto de mudança;

Tomando sempre novas qualidades.

Camões

Capítulo 2

O paradigma da qualidade

Talvez nunca Camões tivesse pensado que as suas palavras teriam, passados cinco séculos, uma tão forte atualidade. A economia mundial potenciada por um conjunto de inovações e progresso técnico, de que a expansão da rede de transportes e de comunicações são disso exemplo (International Monetary Fund, 2008), encontra-se num tal processo de globalização que parece que está-se num mundo sem fronteiras (Heijltjes, Olie & Glunk, 2002; Fischer, 2003), competitivo (Han, Chen & Ebrahimpour, 2007) e em permanente mudança (Melin, 1992; Masum & Fernandez, 2008).

É neste ambiente caracterizado por rápidas transformações (desde as tecnologias existentes até aos consumidores) que as empresas desenvolvem toda a sua atividade (Danneels, 2002; Trott, 2008; Tidd & Bessant, 2009; Konecny & Thum, 2011; Durmaz & Sevil, 2012), obrigando-as a reinventar-se (Euske, Lebas & Menair, 1993; Kloot, 1997) e a efetuarem constantes adaptações nas suas estruturas e estratégias (Škerlavaj, Štemberger, Škrinjar & Dimovski, 2007; Novas, 2008).

Nas últimas décadas, sobretudo a partir dos anos oitenta do século passado, a Gestão pela Qualidade Total tornou-se numa ferramenta estratégica, tática e operacional importante para as empresas poderem sustentar as suas vantagens competitivas (Dean & Bowen, 1994; Antony, Leung, Knowles & Gosh, 2002; McAdam & Anderson, 2004; El Shenawy, Baker & Lemak, 2007; Arumugan, Chang, Ooi & Teh, 2009; Chong, Ooi,

Chong & Tan, 2009; Talib, Rahman & Qurishi, 2010a; Jaafreh & Al-abedallat, 2013), a flexibilidade e adaptabilidade às alterações tecnológicas e às necessidades dos consumidores (Oakland, 1993; Knod & Schonberg, 2001; Terziovski, 2006; Chase, Jacobs & Aquilano, 2006). Para as organizações, a Gestão pela Qualidade Total deixou de ser uma, entre várias, opções mas assume-se como uma estratégia essencial para a sua própria sobrevivência (Powell, 1995; Curkovic, Melnyk, Calantone & Handfield, 2000; Djerdjour & Patel, 2000; Eng & Yusof, 2003; Issac, Rajendran & Anantharaman, 2004; Irechukwu, 2010; Narasimhan & Kannan, 2011).

Neste capítulo efetuar-se-á, num primeiro momento, a análise do conceito de qualidade, seguidamente debruçar-se-á sobre a evolução do conceito de Gestão pela Qualidade Total e terminará com a identificação dos residentes do "edifício da qualidade".

2.1 – Conceito de qualidade

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 (Oliveira, 2006; Pereira & Requeijo, 2008; Pires, 2012), questiona-se o que é, afinal, a qualidade (Mañas, 2006; Pires, 2007; Soares & Almeida, 2009)?

Refere Nogueira (2010) que, antes de se definir qualquer conceito, é conveniente efetuar análise genético-etimológica dessa palavra, pois essa análise permite perceber (e de certa forma, quando possível, restringir) o âmbito do conceito que se pretende analisar.

De acordo com o Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa (1990), o termo qualidade é proveniente do latim *qualitāte* e significa qualidade ou maneira de ser.

Machado (1991: 315) aponta para a mesma origem do conceito de qualidade, mas define este conceito como "o que faz que uma coisa seja qual se considera". Realça, no entanto, que o conceito de qualidade pode assumir vários sentidos: de caráter pessoal, moral, económico, jurídico e filosófico.

O Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea (2001) define qualidade como o caráter ou propriedade dos objetos ou seres que permite distingui-los uns dos outros.

O paradigma da qualidade

Todavia, também neste dicionário são apontadas diferentes interpretações para o termo qualidade: de carácter pessoal ou individual, moral, económico, jurídico e filosófico.

Este conjunto de diferentes sentidos ou aceções que o termo qualidade pode assumir, permitiu a Saraiva (2003) concluir que a palavra qualidade seria uma palavra polissémica.

Garvin (1988) constata que o termo qualidade é um termo com muitos significados dependendo do critério de análise utilizado. Jover, Montes & Fuentes (2004) referem que o termo qualidade pode ser utilizado numa pluralidade de sentidos ou aceções. Mohr-Jackson (1998) reconhece que o termo qualidade mantém-se como um conceito ambíguo. Essa ambiguidade resulta, de acordo com Murthy & Kumar (2000), do facto do conceito de qualidade variar de pessoa para pessoa e com o critério utilizado nessa definição. No mesmo sentido pronunciou-se Lai (2003), quando reconhece que a qualidade varia de pessoa para pessoa e está intimamente relacionada com a satisfação das suas próprias necessidades enquanto consumidor.

Reeves & Bednar (1994) referem que a procura de uma definição universal de qualidade tem-se mostrado inconsistente. Golder, Mitra & Moorman (2012) explicam que essa procura é inconsistente porque é possível encontrar diferentes conceções de qualidade consoante as diferentes disciplinas e/ou áreas científicas. Moller (1988) defende não ser possível apresentar uma definição de qualidade porque: 1) um produto com a mesma qualidade pode ser percebido ou entendido de uma forma diferente por pessoas com estatuto social diferente; 2) um produto com a mesma qualidade pode ser julgado de forma diferente pela mesma pessoa em períodos temporais diferentes e em espaço geográficos diferentes; 3) o mesmo produto pode satisfazer diferentes necessidades e, nessa situação, os consumidores irão ajuizar a qualidade desse produto em função das necessidades satisfeitas; e 4) os padrões de qualidade variam de pessoa para pessoa.

Embora se reconheça que é muito difícil apresentar uma definição consensual de qualidade (Dale, 2003; Evans & Dean, 2003; Lai, 2003; Lai & Cheng, 2005; Cadogan, Sauchon & Procter, 2008; Lam, Lee & Ooi, 2012), para se perceber o conjunto dos diferentes significados que o termo qualidade tem na atualidade, é necessário compreender as respostas que as organizações (Soares & Almeida, 2009) e os diferentes

O paradigma da qualidade

autores, sobretudo os principais gurus (Lopes & Saraiva, 2009), foram dando ao longo do tempo. Neste sentido, e sem o intuito de ser exaustivo, apresentam-se, no Quadro 1, algumas definições de qualidade.

Quadro 1 - Definições de qualidade

Autor(es)	Ano	Definição
Taylor	1911	A qualidade de um produto assenta na sua conformidade com as normas ou especificidades técnicas exigíveis para a respetiva produção.
Shewhart	1931	A qualidade como a adequação do produto às especificações técnicas que lhe são exigidos.
Monroe	1973	A qualidade é inferida pelo consumidor e que este associa a qualidade de um produto ao seu preço: um preço elevado corresponde a uma qualidade elevada.
Kano	1979	O conceito de qualidade pode ser entendido de duas formas distintas: 1) a qualidade tradicional, baseada na perspetiva do produtor, em que a qualidade significava a adequação a um conjunto de características técnicas e 2) a nova qualidade, baseada na perspetiva do consumidor, em que a qualidade passa a ser entendida como a adequação do produto às necessidades do consumidor.
Taguchi	1979	A qualidade como a menor perda económica imposta à sociedade.
Crosby;	1980	A qualidade é entendida como a conformidade do produto ou serviço com os requisitos que são exigíveis a esse produto ou serviço.
Jabnoun	2000	
Deming	1982	A qualidade é o conjunto de características de um produto ou serviço que determinam a sua aptidão para satisfazer uma determinada necessidade.
Feigenbaum	1983	A qualidade é o conjunto de características de um produto ou serviço, a nível de marketing, produção e manutenção, através dos quais se alcançarão as expetativas dos consumidores.
Gronroos;	1984	A qualidade como a capacidade de exceder as expetativas do consumidor.
Parasuraman, Zeithaml & Berry;	1985	
Adis	2003	
Ishikawa	1985	Entende o conceito de qualidade como o desenvolvimento, produção e serviço de um produto, da forma mais económica, útil e satisfatória para o consumidor.
Freund	1985	A qualidade é o conjunto das características de um produto ou serviço que permitem a satisfação das necessidades explícitas ou implícitas do consumidor
Buzzel & Gale	1987	São os clientes/consumidores que definem a qualidade e, nesse sentido, a qualidade de um determinado produto ou serviço será aquilo que os consumidores criaram como expetativa para esse mesmo produto ou serviço.
Drucker	1988	A qualidade não é o que uma empresa coloca num produto ou serviço mas aquilo que o cliente obtém e pelo qual paga.
Teboul	1991	Qualidade é a capacidade de satisfazer as necessidades dos consumidores ao menor custo possível e melhor que os nossos concorrentes.

O paradigma da qualidade

Quadro 1 - Definições de qualidade

Autor(es)	Ano	Definição
Lesley & Malcom	1992	A qualidade é entendida como a melhor forma de garantir a lealdade dos clientes, a melhor forma de defesa contra a competição das outras empresas e a única forma de garantir, num ambiente de forte competição e concorrência, o crescimento e os lucros.
Shiba, Graham & Walden	1993	A qualidade como a adequação do produto às necessidades latentes dos clientes.
NP EN ISO 8402	1994	Qualidade como a totalidade das características de uma entidade que lhe conferem aptidão para satisfazer necessidades implícitas ou explícitas.
Bank	1996	Qualidade como a satisfação das exigências do consumidor ao custo de produção mais reduzido que for possível.
Goesch & Davis	1997	A qualidade é aplicável a produtos, serviços, pessoas, processos e ambientes, está em permanente mudança e ocorre sempre que se vai ao encontro ou se excede as expectativas dos clientes.
Pryor, White & Toombs	1998	Qualidade ocorre quando um produto ou serviço (e os seus processos produtivos) são produzidos sem defeitos e não apresentam características que em nada acrescentam valor ao cliente.
Shiba	1998	A qualidade ocorre quando uma empresa consegue atingir as quatro adequações ao seu alcance: a adequação ao padrão, ao uso, ao custo e à necessidade latente.
Evans & Lindsay	1999	A qualidade como o esforço de melhoria contínua efetuado por todos os elementos de uma qualquer organização de modo a corresponder e superar as expectativas dos seus clientes.
Goodman, O'Brein & Segal	2000	Qualidade como a produção, efetuada de forma consistente, de acordo com a necessidade do consumidor e ao mesmo tempo garantindo a diminuição dos erros e defeitos antes e depois da entrega do produto ao consumidor.
Berden, Brombacher & Sander	2000	Qualidade como sendo a conformidade do produto ou serviço com aquilo que é exigido pelo consumidor, de forma a permitir que este possa satisfazer a sua necessidade.
Hoyer & Hoyer	2001	Entendem a qualidade em duas grandes vertentes: 1) a qualidade entendida como a produção de bens e serviços cujas características intrínsecas satisfazem um conjunto determinado de especificações e; 2) a qualidade entendida como o conjunto de produtos e serviços que satisfazem as expectativas dos consumidores.
Oakland & Sohal	2002	Qualidade como a excelência de um produto ou serviço.
Dervitsiotis	2003	A qualidade ocorre quando se atinge ou excede as necessidades e expectativas dos stakeholders.
Wiele, Dale & Williams	2003	Qualidade como o que surpreende e satisfaz o consumidor.
Stamatis	2003	Qualidade como a conformidade consistente com as expectativas dos consumidores.
Lai & Cheng	2005	Qualidade como um conceito abstrato que depende do desejo, satisfação e expectativas dos consumidores.
De Peniche	2008	Qualidade como o conjunto de características que o cliente gostaria de ver no produto ou serviço.
Irechukwu	2010	A qualidade é um conceito abstrato e que são os consumidores que determinam o que é a qualidade.

O paradigma da qualidade

Quadro 1 - Definições de qualidade

Autor(es)	Ano	Definição
Associação Portuguesa para a Qualidade	2013	Qualidade como sendo a totalidade das características de um produto ou serviço que determinam a sua aptidão para satisfazer uma dada necessidade.
American Society for Quality Control	2013	Qualidade como o conjunto de características de um produto ou serviço que lhes permite satisfazer necessidades expressas ou implícitas.

Fonte: Elaboração própria

Vários autores (e.g. Garvin, 1987; Buzzel & Gale, 1987; Lillrank, 1990) conscientes que não seria possível apresentar uma definição única e universal de qualidade propõem que o conceito seja definido em função de diferentes dimensões. Novamente, e sem o intuito de ser exaustivo, apresentam-se, no Quadro 2, algumas das dimensões propostas para o conceito de qualidade.

Quadro 2 - Dimensões do conceito de qualidade

Autor(es)	Ano	Dimensões
Buzzel & Gale	1987	1) a perceção do consumidor; 2) a conformidade; e 3) o valor.
Garvin	1987	1) a performance – as características operacionais de um produto; 2) a funcionalidade do produto – todas as características que complementam as funções básicas do produto; 3) a fiabilidade – a probabilidade do produto apresentar falhas ou deficiências num determinado período de tempo; 4) a conformidade – medida do nível de adequação do produto às suas especificações técnicas pré estabelecidas; 5) a durabilidade – a vida útil de um bem; 6) a assistência – que inclui a rapidez, a cortesia no serviço pós venda, a competência e a facilidade em reparar o produto; 7) a aparência – representa a dimensão mais subjetiva da qualidade e é uma matéria que reflete a preferência de cada individuo relativamente ao apelo sensorial de cada produto; e 8) A qualidade percebida – refere-se à ideia ou perceção, subjetiva, que cada consumidor tem da qualidade associada a cada produto ou marca.
Garvin	1988	1) transcendental, uma vez que se sabe o que é a qualidade mas não se consegue definir; 2) produto, a qualidade é encarada como a produção de bens ou serviços cujas características correspondem aos requisitos exigíveis para satisfazer as necessidades dos consumidores; 3) consumidor, em que a qualidade assenta na produção de bens adequados ao seu propósito ou uso; 4) produção, a qualidade é entendida como a produção de um produto em conformidade com os requisitos; e 5) valor, em que a qualidade é entendida em função da relação custo/benefício

O paradigma da qualidade

Quadro 2 - Dimensões do conceito de qualidade

Autor(es)	Ano	Dimensões
Dumas	1989	1) o produto apresenta características adicionais relativamente ao produto base; 2) se funcionar, isto é, se atingir as especificações exigidas pelos consumidores e, ao mesmo tempo tiver sido produzido “à primeira”; 3) se satisfizer o consumidor, isto é, existe qualidade quando o consumidor está satisfeito; e 4) quando existe ou permite a evolução, isto é, quando os clientes tornam-se melhores consumidores em consequência da utilização de bens e serviços de maior valor.
Lillrank	1990	1) a qualidade baseada no produto, em que a qualidade do produto está associada à performance desse produto; 2) a qualidade baseada na produção, em que a qualidade está associada à produção de um produto de acordo com as instruções e padrões pré estabelecidos e produzido sem defeitos; 3) a qualidade numa perspetiva ambiental, referindo-se aos efeitos que o produto causa no ambiente e na sociedade; 4) a qualidade na perspetiva do consumidor, em que a qualidade é definida pela capacidade de satisfazer os consumidores; 5) a qualidade na perspetiva do valor, em que a relação entre os custos e os benefícios determina a qualidade do produto; e 6) na perspetiva da concorrência, onde a qualidade do produto deve apresentar a mesma qualidade que o produto apresentado pela concorrência.
Reeves & Bednar	1994	1) qualidade como excelência; 2) qualidade como valor; 3) a conformidade com as especificações; e 4) a qualidade como o corresponder ou exceder as expectativas do consumidor.
Löffler	2001	1) até ao início da década de cinquenta do século passado, as definições de qualidade estavam associadas à conformidade do produto com as normas técnicas específicas necessárias para a respetiva produção; 2) dos anos cinquenta até final dos anos sessenta, em que o conceito de qualidade passou a estar associado à capacidade ou aptidão de uso de um bem ou serviço; 3) nos anos setenta e início dos anos oitenta, em que a qualidade passou a ser entendida como a conformidade de um produto ou serviço às exigências dos consumidores; e 4) a partir dos anos oitenta, em que a qualidade passou a ser entendida como a obtenção da máxima satisfação dos clientes.
Holmlund	2007	1) produção, onde a qualidade é encarada como resultante do processo produtivo; 2) serviços, em que a qualidade é entendida como a qualidade que os consumidores esperam ou observam na prestação de um determinado serviço; 3) relacionamento, a que corresponde às relações entre as empresas/organizações e os seus fornecedores e clientes; e 4) qualidade em rede, que corresponde extensão dos conceitos de qualidade a toda a área de atuação da empresa/organização.

O paradigma da qualidade

Quadro 2 - Dimensões do conceito de qualidade

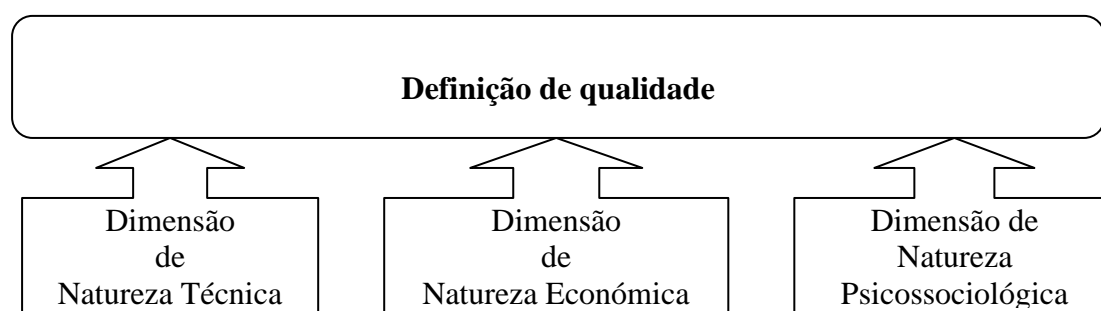
Autor(es)	Ano	Dimensões
Pires	2012	1) a qualidade da conceção, referindo-se a todo o processo de criação de um produto/serviço que deve incorporar as expectativas do consumidor no que concerne aos seus aspetos funcionais e técnicos; 2) a qualidade do fabrico/prestação do serviço, isto é, quando o produto tenha sido produzido de acordo com as especificações; 3) a qualidade na utilização, ou seja, quando o produto corresponde às expectativas do consumidor; e 4) a qualidade relacional, considerada como medida da eficácia dos contactos com os clientes.

Fonte: Elaboração própria

Está-se, como se depreende dos Quadros 1 e 2, perante uma enorme diversidade de definições e dimensões que dificultam a operacionalização do conceito de qualidade. A este propósito, 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 dificuldade em encontrar uma definição consensual para o conceito de qualidade.

Embora se reconheça a importância de todos os anteriores contributos propõe-se enquadrar e simplificar as definições de qualidade em torno de três dimensões.

Figura 1 - Dimensões para a definição de qualidade



Fonte: Elaboração própria

Onde a dimensão:

- 1) de natureza técnica: assenta na constatação de que a qualidade está associada ao facto de um produto/serviço não poder ser considerado de qualidade se não atingir

O paradigma da qualidade

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: este critério resulta da constatação 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. Ao menor custo económico possível porque a empresa depara-se com um conjunto de custos explícitos (e.g. custos fixos e/ou custos variáveis) e implícitos (e.g. custo de oportunidade) que tenta, para poder ser competitivo num mercado global, minimizar (Ucha, 1995; Samuelson & Nordhaus, 1998; Araújo, 2009). A um preço que os consumidores estão disponíveis a pagar porque um dos fatores económicos que influencia o consumo é o preço: de acordo com o princípio da racionalidade, perante produtos similares o consumidor opta pelo produto que apresenta um menor custo (Lipsey, 1989; Varian, 1992; Frank, 1997; Jehle & Reny, 2011).
- 3) de natureza psicossociológica: segundo Kant (2008) não se conhece a natureza dos objetos em si mesmos, conhece-se o nosso modo de as perceber, modo que é próprio de cada sujeito, mas que pode não ser o mesmo de outros seres. Ainda segundo Kant (1998), o sentimento estético distingue-se do conhecimento, porque não tem o carácter prático e utilitário mas, sim, uma mera sensibilidade. A conjugação destas duas posições permitem concluir que a perceção que se tem de um objeto, de um produto não é, tal como, por exemplo, o conceito de belo, reconhecido como um conceito absoluto. Da mesma forma, a qualidade em termos absolutos não existe (Pires, 2012). Não sendo a qualidade um valor absoluto, ela depende da sensibilidade de cada indivíduo. A qualidade estará sempre ligada à sensibilidade e à expectativa de cada indivíduo. Daqui resulta que nesta dimensão, a qualidade inclui a estética do produto, a qualidade como a correspondência com as expectativas dos consumidores, a qualidade como excelência.

A Figura 1 permite constatar, contrariamente a Garvin (1987) que afirmava que uma organização pode competir pela qualidade em apenas uma das dimensões, que uma empresa para competir pela qualidade tem ou deve ter em consideração todas estas três dimensões.

O paradigma da qualidade

É possível, considerando as dimensões de qualidade apresentadas anteriormente, enquadrar todas as definições de qualidade e respetivos autores analisados no Quadro 1. O Quadro 3 demonstra esse enquadramento.

Quadro 3 - Enquadramento das definições de qualidade

Dimensões		
Técnica	Económica	Psicossociológica
Taylor (1911) Shewart (1931) Kano (1979) Crosby ((1980) Juran (1988) Shiba (1998) Goodman, O'Brien & Segal (2000) Hoyer & Hoyer (2001) Jabnoun (2000) Pryor, White & Toombs (1998)	Monroe (1973) Taguchi (1979) Ishikawa (1985) Drucker (1988) Teboul (1991) Bank (1996) Shiba (1998) Lesley & Malcom (1992)	Kano (1979) Deming (1982) Feigenbaum (1983) Buzzel & Gale (1987) Juran (1988) Oakland (1989) Lesley & Malcom (1992) Shiba, Graham & Walden (1993) Goesh & Davis (1997) Shiba (1998) Evans & Lindsay Gronroos (1984), Parasuraman, Zeithaml & Berry (1985) Freund (1985) Adis (2003) Berden, Brombacher & Sander (2000) Hoyer & Hoyer (2001) Oakland & Sohal (2002) Dervitsiotis (2003) Wiele, Dale & Williams (2003) Stamatis (2003) Lai & Cheng (2005) Irechukwu (2010) De Peniche (2008)

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 3 permite constatar que um número significativo de autores, quase todos eles posteriores à década de oitenta do século passado, atribui uma grande importância à dimensão psicossociológica da qualidade. Tendo em conta o trabalho de Löffler (2001), esta constatação era expectável uma vez que, segundo aquela autora, no período temporal considerado, o conceito de qualidade passou a ser encarado numa perspectiva mais subjetiva e psicológica.

O paradigma da qualidade

A partir das dimensões do conceito de qualidade é possível propor a seguinte definição de qualidade:

Qualidade é 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.

De acordo com Aune (1998), a definição de qualidade é importante para perceber a evolução da Gestão pela Qualidade Total. evolução que seguidamente se apresenta.

2.2 – Gestão pela qualidade total

A origem do termo Gestão pela Qualidade Total, designado na literatura especializada por TQM, acrónimo do inglês Total Quality Management, não é consensual. Pode-se encontrar autores que afirmam que o conceito nasceu no Japão, antes da Segunda Guerra Mundial (e.g. Tsutsui, 1996), autores que defendem que o conceito nasceu no Japão após a Segunda Guerra Mundial (e.g. Morrison, 1994; Powell, 1995; Watson, 2005; Talib, Rahman & Qurishi, 2010b; Man & Kato, 2010; Pinto & Soares, 2011), autores que referem os Estados Unidos da América, no período antes da Segunda Guerra Mundial, como o local de origem desse conceito (e.g. Stuelpnagel, 1993; McAdam, 2000), autores que apontam para os Estados Unidos da América como o local de origem do conceito de TQM, mas para o período posterior à Segunda Guerra Mundial (e.g. Bemowski, 1992) e autores que indicam que a origem do termo ocorreu no início do século XX na Alemanha (Giaccio, Canfora & Del Signore, 2012).

A literatura é muito mais consensual, embora não unanime, relativamente à evolução histórica da TQM, como se pode verificar pelo Quadro 4.

O paradigma da qualidade

Quadro 4 - Etapas da Evolução da TQM

Autor(es)	Ano	Etapas da evolução da TQM
<p>Garvin; Dale, Lascelles & Plunkett; Kanji & Ascher; Dale & Cooper; Dahlgaard, Kristensen & Kanji;</p>	<p>1988 1990 1993 1995 1998</p>	<p>1- Inspeção da Qualidade – esta primeira fase da evolução caracterizou-se pela verificação e/ou examinação da conformidade com as especificações e quando o erro era detetado promovia-se a retificação (Reid & Sanders, 2007); 2- Controlo da Qualidade – nesta fase deu-se particular atenção à definição das especificações do produto sobre os quais incidia a inspeção, desenvolveram-se métodos e instrumentos com o objetivo de medir os desvios e quando os desvios ocorriam eram tomadas as medidas corretivas adequadas para repor a normalidade (Saraiva, 2003; Pires, 2012); 3- Garantia da Qualidade – neste período privilegiou-se a prevenção das falhas relativamente à sua deteção e, para esse</p>
<p>Dale; Saraiva; Casas; Silva; Singh, Geetika & Dubey.</p>	<p>2003 2003 2011 2011 2011</p>	<p>efeito, iniciaram-se ações sistemáticas, em todas as fases do processo produtivo, de modo a eliminar todas as causas das possíveis deficiências, de modo a assegurar que o produto iria cumprir com as especificações exigidas pelos clientes (Dale, 2003; Cociorva, 2009); 4- Gestão da Qualidade Total – esta última fase de desenvolvimento pressupõe uma nova atitude de gestão consubstanciada na implementação dos valores da gestão da qualidade em todos os aspetos da atividade das organizações e em todos os colaboradores (Singh, Geetika & Dubey, 2011).</p>
<p>Löffler</p>	<p>2001</p>	<p>1) inspeção de qualidade; 2) controlo estatístico de qualidade; 3) garantia de qualidade; 4) controlo de qualidade aplicada a todos os níveis da organização; e 5) gestão da qualidade total. A autora entende que estas duas últimas fases, embora possam parecer terem alguma similitude, são, conceitualmente, diferentes. A gestão da qualidade total distingue-se fundamentalmente pela alteração cultural que as organizações devem promover direcionada para a melhoria contínua.</p>
<p>Yang</p>	<p>2004</p>	<p>1) Controlo da Qualidade; 2) Garantia da Qualidade; 3) Gestão da Qualidade Total; e 4) e-Gestão da Qualidade. A grande diferença da proposta deste autor reside na quarta fase, denominada e-Gestão da Qualidade, que se caracteriza pela capacidade que as organizações devem ter para antecipar as expectativas dos consumidores e estarem em condições de responder, de forma cuidada mas rápida, aos desejos dos consumidores.</p>
<p>Cociorva</p>	<p>2009</p>	<p>1) Inspeção; 2) Controlo; 3) Garantia; 4) Gestão; e 5) Sustentabilidade.</p>
<p>Pires</p>	<p>2012</p>	<p>1) Inspeção; 2) Controlo da Qualidade; 3) Garantia da Qualidade; 4) Gestão da Qualidade; e 5) Gestão pela Qualidade Total.</p>

Fonte: Elaboração própria

O paradigma da qualidade

Embora consciente da não existência de uma abordagem única do conceito de TQM (Juhl, Kristensen, Kanji & Batley, 2000), ao longo deste trabalho partilha-se a perspetiva de a TQM ser, atualmente, entendida como a gestão pela qualidade total e considera-se a TQM como a mais recente, global e avançada filosofia na área da qualidade (Escrig-Tena, 2004).

A TQM surge como uma filosofia de gestão que envolve todos os aspetos da organização, todos os seus colaboradores, bem como os seus fornecedores e clientes (Wilkinson, 1992; Dale, Cooper & Wilkinson, 1997; Mehra, Hoffman & Sirias, 2001; McAdam & Leonard, 2001; Pires, 2012), com o objetivo de satisfazer os clientes através de uma melhoria contínua (Kanji & Asher, 1993; Kanji, 2002).

A adoção da TQM não ocorre da mesma forma em todas as organizações, mas existem elementos organizacionais e comportamentais indispensáveis para o sucesso dessa adoção (Pereira, 2006). Esses elementos são os denominados fatores críticos (Black & Porter, 1996).

A literatura especializada e os diferentes autores apresentam um elevado número de características ou elementos considerados como fator chave ou críticos para a implementação e sucesso da TQM (Zatzick, Moliterno & Fang, 2012). Perante esse elevado número de fatores críticos, importa perceber qual foi o contributo dos percussores da qualidade (Yong & Wilkinson, 1999) e os novos contributos. Estes contributos encontram-se resumidos no Quadro 5.

O paradigma da qualidade

Quadro 5 - Fatores críticos para a implementação da TQM

Autor(es)	Ano	Fatores críticos
Crosby	1980	<ol style="list-style-type: none"> 1) o envolvimento e compromisso dos gestores de topo na qualidade; 2) criar uma equipa de melhoria da qualidade; 3) medir a qualidade; 4) analisar os custos da qualidade; 5) criar, em toda a organização, condições para a consciencialização da necessidade da qualidade; 6) implementar ações corretivas; 7) estabelecer um programa visando atingir os zeros defeitos; 8) implementar ações de formação destinadas aos responsáveis diretos; 9) instituir o dia da qualidade ou do zero defeito com o objetivo de informar cada um e, ao mesmo tempo, todos os colaboradores sobre o que a organização espera de cada um; 10) estabelecer objetivos de melhoria tanto em termos individuais como de grupo; 11) eliminar as causas dos erros; 12) reconhecer o contributo positivo de cada colaborador na consecução dos objetivos de melhoria e de qualidade; 13) criar conselhos de qualidade; e 14) repetir todas as anteriores etapas num processo de melhoria contínuo.
Deming ²	1982	<ol style="list-style-type: none"> 1) melhoria contínua de produtos e serviços com o objetivo de tornar-se competitivo e manter-se no mercado ou negócio; 2) adotar uma nova filosofia de gestão, com o objetivo de incentivar a implementação dos conceitos de qualidade; 3) não ficar, nem estar dependente da inspeção para atingir a qualidade e incorporar, desde o início, a qualidade no produto; 4) não negociar com base no preço, minimizar o custo total e tentar encontrar fornecedores, preferencialmente um único fornecedor por cada produto, baseado numa relação de lealdade e confiança de longo prazo; 5) melhoramento contínuo da qualidade com o objetivo de melhorar a produtividade e diminuir os custos de produção; 6) desenvolver políticas de formação continua no local de trabalho para todos os colaboradores; 7) institucionalizar a supervisão; 8) eliminar o receio de falhar, para permitir melhorar a eficácia de todos na empresa; 9) eliminar as barreiras entre os departamentos e incentivar o trabalho em equipa; 10) eliminar os <i>slogans</i>, as metas e os apelos aos colaboradores para a produção com zero defeitos ou com novos níveis de produtividade a atingir; 11) eliminar quotas de produção e gestão por objetivos e substituí-los pela ação da liderança; 12) eliminar todas as barreiras que possam existir e que impeçam os colaboradores, todos os colaboradores, de sentirem orgulho no seu trabalho; 13) instituir programas de educação e auto melhoria; e

² De entre estes contributos dos denominados "pais da qualidade", Deming foi aquele que sofreu uma maior crítica dado que, segundo Anderson, Rungtusanatham & Schroeder (1994), a sua teoria tem um caráter prescritivo, a sua contribuição para a teoria da gestão não é evidente e, talvez esta seja a crítica mais contundente, ignora, por completo, os custos da qualidade (Dale, Lascelles & Plunkett, 1990). Apesar das críticas, o trabalho de Deming serviu de referência a muitos outros autores.

O paradigma da qualidade

Quadro 5 - Fatores críticos para a implementação da TQM

Autor(es)	Ano	Fatores críticos
		14) envolvimento de todos os elementos da organização no processo da qualidade.
Juran	1989	1) envolvimento de todos os colaboradores na tomada de consciência da necessidade, mas também, na oportunidade para a melhoria da qualidade; 2) estabelecer metas para a melhoria da qualidade em todos processos ou atividades da organização; 3) criar as condições que assegurem que a organização estabelece um processo visando atingir ou alcançar as metas e que atinja, efetivamente, essas metas; 4) implementar ações de formação para todos os colaboradores; 5) estabelecer ou nomear equipas destinadas a resolver problemas que impeçam a melhoria da qualidade; 6) acompanhar a evolução e melhoria da qualidade; 7) mostrar reconhecimento; 8) desenvolver atividades que divulguem os resultados atingidos; 9) registrar, através de indicadores, todos os processos e melhorias; e 10) incorporar a melhoria contínua nos sistemas de gestão das organizações.
Saraph, Benson & Schroeder	1989	1) a liderança da gestão de topo; 2) o papel do departamento da qualidade; 3) a prática ou treino; 4) o design do produto/serviço; 5) a gestão da qualidade dos fornecedores; 6) a gestão de processos; 7) a qualidade dos dados disponíveis para a gestão; 8) a relação com os empregados.
Galgano	1993	1) os princípios ou valores básicos (e.g. os valores, a estratégia operacional, o conceito de qualidade, a melhoria contínua, o envolvimento de toda a organização, o conceito melhoria nos processos e nos níveis de desempenho); 2) a cultura da qualidade; 3) processos fundamentais; e 4) a liderança da gestão de topo
Oakland	1993	Elementos <i>soft</i> ³ : 1) a estratégia; 2) a liderança e o empenhamento da gestão de topo no objetivo da qualidade; 3) a mudança cultural; 4) a comunicação; 5) o treino; 6) o trabalho de equipa; 7) a medição da satisfação dos clientes; 8) a recompensa e o reconhecimento; e 9) o empowerment; Elementos <i>hard</i> : 1) o <i>benchmarking</i> ; 2) o envolvimento de toda a organização no objetivo da qualidade; e 3) o <i>just in time</i> .

³ Esta classificação levou Thiagaragan, Zairi & Dale (2001) a considerarem que os fatores *soft* estavam associados aos conceitos e princípios de gestão enquanto os fatores *hard* estão, na opinião de Vouzas & Psychogios (2007), associados às ferramentas e técnicas de melhoramento da qualidade.

O paradigma da qualidade

Quadro 5 - Fatores críticos para a implementação da TQM

Autor(es)	Ano	Fatores críticos
Shiba, Graham & Walden	1993	1) a focalização no consumidor; 2) a melhoria contínua; 3) o envolvimento de toda a organização; e 4) a partilha de experiências e práticas com outras organizações.
Black & Porter	1996	1) gestão de recursos humanos; 2) gestão de clientes; 3) relação com os fornecedores; 4) forma de comunicação das melhorias da qualidade; 5) focalização na satisfação dos clientes; 6) gestão da imagem externa da organização; 7) estrutura da equipa responsável pelas melhorias; 8) planeamento operacional da qualidade; 9) sistema de medição dos melhoramentos da qualidade; e 10) a cultura da qualidade da organização.
Dow, Swan & Ford	1999	1) empenho dos colaboradores; 2) visão da qualidade partilhada por toda a organização; 3) focalização no consumidor; 4) trabalho de equipa; 5) treino; 6) relação de cooperação com os fornecedores; 7) recurso ao <i>benchmarking</i> ; 8) utilização de tecnologia avançada; e 9) uso dos princípios do <i>just-in-time</i> .
Mehra, Hoffman & Sirias	2001	1) o envolvimento da gestão de topo; 2) o envolvimento dos fornecedores; 3) a dimensão da base de seleção dos fornecedores; 4) o envolvimento dos colaboradores; 5) as equipas; 6) o treino; 7) a liderança; 8) focalização no cliente; 9) os recursos humanos; 10) o estilo de gestão; 11) a estrutura organizacional; 12) a forma de propriedade; 13) o processo de contínuo de melhoramento; 14) consultores; 15) cultura da empresa; 16) focalização nos processos 17) ferramentas estatísticas utilizadas; 18) auditoria da qualidade; 19) <i>empowerment</i> ; 20) planeamento da qualidade; 21) dados da qualidade; 22) mecanismo de escolha das prioridades; 23) formas de coordenação das atividades; 24) conselho/comité da qualidade; 25) manual da qualidade; 26) forma de medição nas áreas fundamentais da qualidade; 27) sistema de recompensação relacionado com os resultados obtidos nas áreas fundamentais para a qualidade; 29) reconhecimento pelo trabalho desenvolvido; 30) forma de transmissão da informação pelos colaboradores;

O paradigma da qualidade

Quadro 5 - Fatores críticos para a implementação da TQM

Autor(es)	Ano	Fatores críticos
		31) definição dos objetivos da qualidade; 32) reconhecimento das organizações; 33) sistema de incentivos para grupos/equipas; 34) descentralização das decisões; 35) comunicação lateral; 36) decisões baseadas em dados; 37) <i>benchmarking</i> ; 38) medição do custo da qualidade; 39) desenvolvimento do produto de acordo com os interesses dos clientes; 40) emprego de longa duração; 41) competência técnica dos executivos da empresa; 42) conjunto dos diretores envolvidos; 43) ferramentas de gestão; 44) existência de grupos de reflexão; e 45) reconhecimento das questões e implicações ambientais.
Mehra, Hoffman & Sirias	2001	1) os recursos humanos; 2) a estrutura de gestão; 3) as ferramentas da qualidade; 4) a qualidade dos fornecedores; e 5) focalização no cliente
Abrunhosa & Sá	2007	1) focalização no cliente; 2) o envolvimento de todas as pessoas de uma organização; e 3) a melhoria contínua.
Psomas & Fotopoulos	2010	1) liderança; 2) planeamento estratégico da qualidade; 3) gestão e envolvimento dos colaboradores; 4) gestão dos fornecedores; 5) focalização no cliente; 6) gestão de processos; 7) melhoramento contínuo; 8) informação e análise; 9) educação e conhecimento; 10) ferramentas e técnicas de gestão utilizadas; 11) satisfação do cliente; 12) satisfação dos colaboradores; 13) proteção do ambiente natural e social em que a organização desenvolve a sua atividade; e 14) os resultados internos e externos da empresa/organização.
Talib, Rahman & Qurishi	2010b	1) o envolvimento dos gestores de topo; 2) a focalização no cliente; 3) a prática e a educação; 4) o melhoramento contínuo e a inovação; 5) a gestão dos fornecedores; 6) o envolvimento de todos os empregados; 7) informação e análise; 8) processos de gestão; 9) sistemas de qualidade; 10) <i>benchmarking</i> ; 11) a cultura da qualidade; 12) a gestão dos recursos humanos; 13) o planeamento estratégico; 14) os incentivos aos empregados; 15) o trabalho de equipa; 16) a comunicação; e 17) o <i>design</i> do produto/serviço.

O paradigma da qualidade

Quadro 5 - Fatores críticos para a implementação da TQM

Autor(es)	Ano	Fatores críticos
Lee, Ooi, Sohal & Chong	2012	1) gestão de processos; 2) focalização nos recursos humanos; 3) planeamento estratégico; 4) liderança; 5) focalização no consumidor; e 6) informação e análise.
Voon, Hamali & Ranggai	2012	1) o planeamento da empresa; 2) o papel da liderança de topo; 3) a focalização no cliente; 4) os recursos humanos; 5) a focalização nos processos; 6) a focalização na qualidade; e 7) a informação e análise.

Fonte: Elaboração própria

Perante a existência de tantos modelos quantos os diferentes autores, Tari (2005) constata que não existe um programa único e universal para o sucesso da implementação da TQM e que esse sucesso resulta de um conjunto de elementos interdependentes, nomeadamente os fatores críticos, as ferramentas da qualidade, a prática e técnicas.

Apesar de se concordar com a posição de Tari (2005), ao longo deste trabalho considera-se que o sucesso da implementação da TQM deve assentar num tripé constituído:

- a) Pela focalização no cliente: uma das cinco questões mais importantes que, segundo Drucker *et al.* (2008), uma organização deve colocar a si própria é o de saber quem é o seu cliente. A definição de quem é o nosso cliente, tanto interno como externo (Abrunhosa & Sá, 2007; Mittal & Singh, 2012), irá afetar a conceção do nosso produto, as suas características, a escolha dos canais de distribuição (Kotler, 2008), e irá permitir perceber o que o cliente valoriza, o que pretende e necessita e, desse modo, possibilitará que a organização possa oferecer-lhe exatamente aquilo que ele deseja (Dean & Bowen, 1994; Amsden, Ferratt & Amsden, 1996; Mittal & Singh, 2012).
- b) Pelo envolvimento de todas as pessoas de uma organização: a implementação de um verdadeiro sistema de TQM obriga que ele seja partilhado por todas as pessoas da organização (Prajogo & Sohal, 2004; Irani, Beskese & Love, 2004). Leiter & Maslach (2002) consideram que o envolvimento de todas as pessoas de uma

organização é um dos elementos mais importantes no sucesso da implementação da TQM e que esse envolvimento deve ocorrer desde o mais alto executivo até ao mais anónimo dos colaboradores de uma organização. Os gestores de topo desempenham um papel fundamental na prossecução dos objetivos da qualidade, nomeadamente na comunicação a todos os colaboradores dos objetivos e metas a alcançar e na sua motivação em torno desses objetivos (Whalen & Rahim, 1994; Hackman & Wageman, 1995; Ahire, Golhar & Aller, 1996; Hussain, Abdullah, Idris & Mohd, 2001; Schmitz & Platts, 2004; Pheng & Teo, 2004; Lakshman, 2006; Idris & Ali, 2008; Idris, 2011; Chen, 2013).

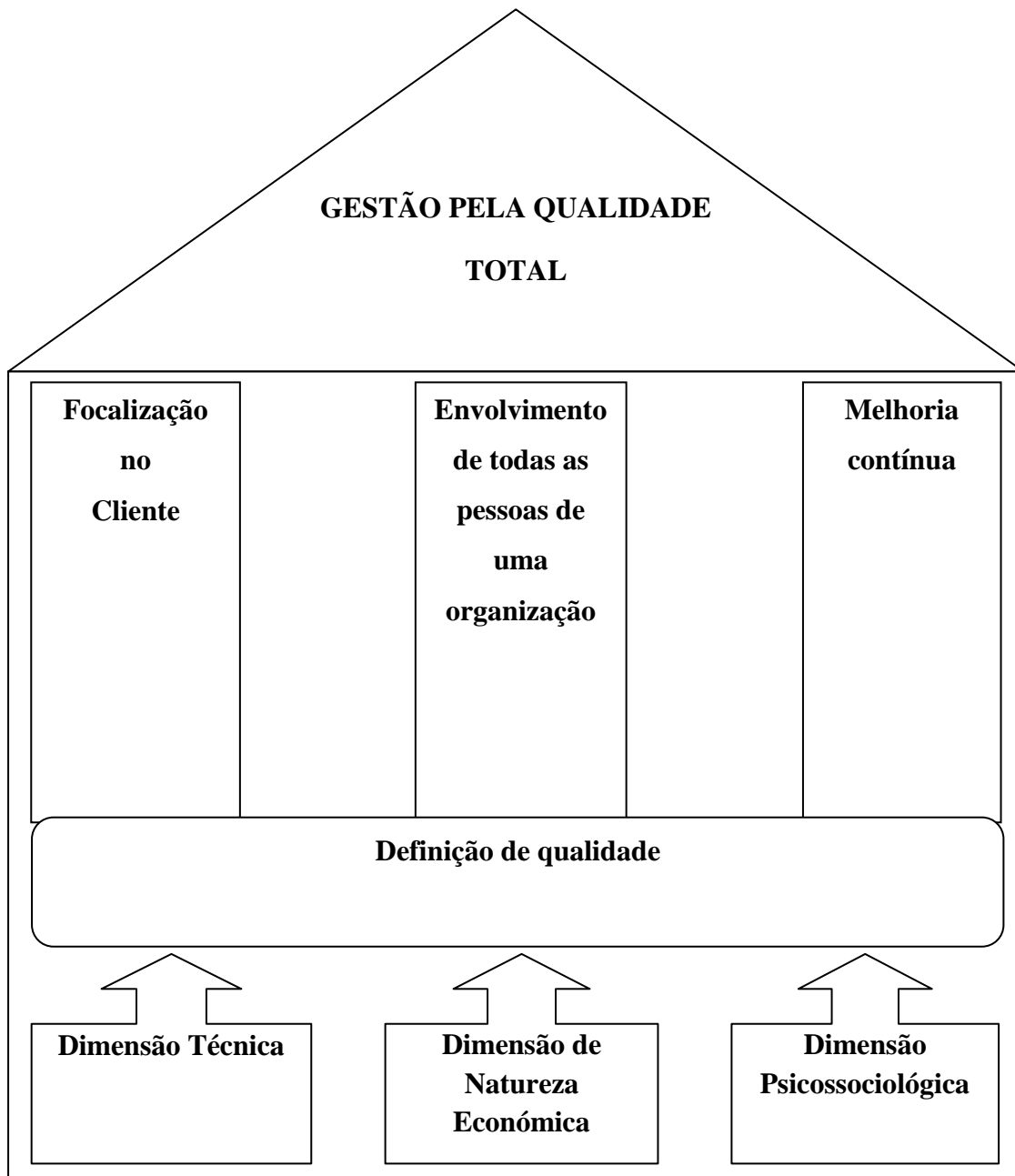
De facto, como demonstram Lee, Lee & Chang (2001), esse papel dos gestores de topo afeta quer a performance da qualidade quer a *performance* financeira da organização. No entanto, Oakland (2011) apesar de reconhecer a importância da gestão de topo chama a atenção para a importância da gestão intermédia já que desempenha um relevante papel na missão de implementar com sucesso a TQM. Aliás, já Drucker (2006) referiu a necessidade de uma organização ter claramente definidos os seus objetivos e o papel determinante da administração, qualquer que seja o seu nível, em envolver todos os colaboradores dessa organização no esforço de se atingir esses objetivos.

- c) pela melhoria contínua: a melhoria contínua entendida como a oportunidade de desenvolver e melhorar métodos e processos é um conceito já desenvolvido e reconhecido pelos *gurus* da qualidade (Deming, 1982; Ishikawa, 1985; Juran, 1988). O objetivo da melhoria contínua pode ser entendido como uma permanente aprendizagem acerca dos processos utilizados numa organização, de modo a melhor satisfazer os consumidores (Anderson, Rungtusanatham & Schroeder, 1994), a redução dos erros, das falhas e da variabilidade em todo o processo organizacional (Hyland, Mellor & Donepadi, 2000). Por estas razões, a melhoria contínua deve tornar-se uma opção estratégica da gestão de topo (Pires, 2012). Todavia, deve-se ter sempre presente que a melhoria contínua é uma busca eterna, uma finalidade inatingível (Dale & Cooper, 1995), sempre com o objetivo de satisfazer as necessidades e expectativas dos consumidores (Johston & Daniel, 1991; Carr & Littman, 1993; Waldman, 1994; Terziovski & Samson, 1999; Kanji, 2002; Ahmed, Aoieong, Tang & Zheng, 2005; Abrunhosa & Sá, 2007; Mittal & Singh, 2012).

O paradigma da qualidade

Na Figura 2 apresenta-se, como conclusão, o “edifício da qualidade” subjacente a todo este trabalho de investigação.

Figura 2 – O edifício da qualidade



Fonte: Elaboração própria

2.3 – Os residentes do “edifício da qualidade”

Pode-se considerar como residente do “edifício da qualidade” todas as organizações que implementaram e/ou dispõem de um sistema de gestão pela qualidade total. Embora se concorde com Lourenço (2000), quando refere que em Portugal (e também na Europa), é dado um excessivo peso às normas ISO 9000, esquecendo-se que a gestão da qualidade não se limita, nem se esgota nessas normas, os residentes, por excelência, do referido edifício, são as empresas certificadas ao abrigo daquelas normas e, em particular, da NP EN ISO 9001: 2008.

Até porque, como referem vários autores (e.g. Sampaio, Saraiva & Rodrigues, 2009; Rusjan & Castka, 2010; Pinto & Soares, 2011) as empresas, confrontadas com um mercado cada vez mais concorrencial e em permanente evolução, procuram encontrar mecanismos para se tornarem mais competitivas e, ao mesmo tempo, que sejam reconhecidas pelos seus clientes como fornecedoras de bens/serviços de qualidade, mas em que esta qualidade seja certificada por uma entidade exterior à própria empresa. Nestes termos, a certificação NP EN ISO 9001: 2008 reflete o empenho de uma empresa num processo de melhoria contínua, com o objetivo de conseguir fazer sempre melhor, com menos custos e a um menor tempo possível (Pires, 2012).

Apresenta-se, no Quadro 6, os benefícios que uma empresa obtém com a certificação.

Quadro 6 - Benefícios resultantes da certificação

Benefícios			
Internos		Externos	
Natureza	Autor, ano	Natureza	Autor, ano
Melhoria no relacionamento com os clientes	Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Heras, Casadesús & Ochoa, 2001; Escanciano, Fernández-Sánchez & Ordás, 2001; Singh, 2007; Gotzamani, 2010; Herass-Saizarbitoria, Arana & San Miguel, 2010.	Melhoria da imagem	Escanciano, Fernández-Sánchez & Ordás, 2001; Beirão & Cabral, 2002; Furtado, 2003; Corbett, Luca & Pan, 2003; Ali & Rahmat, 2009
Melhoria nos produtos e serviços oferecidos	Buttle, 1997; Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Heras, Casadesús & Ochoa, 2001 Herass-Saizarbitoria,	Aumento da satisfação dos clientes	Buttle, 1997; Huarng, Horng & Chen 1999; Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Heras, Casadesús &

O paradigma da qualidade

Quadro 6 - Benefícios resultantes da certificação

Benefícios			
Internos		Externos⁴	
Natureza	Autor, ano	Natureza	Autor, ano
	Arana & San Miguel, 2010.		Ochoa, 2001; Escanciano, Fernández-Sánchez & Ordás, 2001; Beirão & Cabral, 2002; Corbett, Luca & Pan, 2003;
			Bhuiyan & Alam, 2005; Casadesús & Castro, 2005; Casadesús & Karapetrovic, 2005 Bhuiyan & Alam, 2005 Herass-Saizarbitoria, Arana & San Miguel, 2010.
Aumento das vendas	Huang, Horng & Chen 1999; Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Corbett, Montes, Kirsch & Alvarez-Gil, 2002. Heras, Casadesús & Dick, 2002.	Acesso a novos mercados	Heras, Casadesús & Ochoa, 2001; Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Beirão & Cabral, 2002; Thilakarathne & Chithrangani, 2014.
Melhoria da eficiência: melhoria dos procedimentos, na responsabilidade e funções dos colaboradores	Buttle, 1997; Heras, Casadesús & Ochoa, 2001 Beirão & Cabral, 2002; Corbett, Luca & Pan, 2003; Bhuiyan & Alam, 2005 Magd, 2006 Herass-Saizarbitoria, Arana & San Miguel, 2010. Thilakarathne & Chithrangani, 2014.	Aumento do valor da empresa no mercado de ações	Heras, Casadesús & Ochoa, 2001; Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Bhuiyan & Alam, 2005; Thilakarathne & Chithrangani, 2014.
Aumento/melhoria do conhecimento a nível da qualidade	Casadesús, Gerusa & Heras, 2001; Beirão & Cabral, 2002 Magd, 2006;		

Fonte: Elaboração própria

⁴ A vantagem da certificação por razões de ordem externa apresenta algumas limitações. Terlaak & King (2006) sugerem que a certificação por razões de ordem externa, nomeadamente a melhoria da imagem da empresa junto dos seus clientes só ocorre quando esses mesmos clientes têm grande dificuldade em obter informação sobre os restantes concorrentes, isto é, a certificação por razões de ordem externa só terá vantagem em mercados de informação assimétrica.

O paradigma da qualidade

Pinto & Soares (2011: 32) sintetizaram as vantagens da certificação ao afirmarem que:

“As vantagens da certificação são a evidência, inequívoca, junto dos colaboradores, dos clientes, e de outras partes interessadas dos esforços desenvolvidos pela organização ao nível da qualidade. A estas, acrescem as vantagens publicitárias dado que uma empresa certificada poderá utilizar a marca da empresa certificada nos seus documentos e em acções de publicidade/marketing”.

No entanto, Tigani (2011) considera que a certificação acaba por trazer à empresa a consciência que todos os produtos ou serviços por si elaborados resultam de atividades ou processos e que a qualidade com que essas atividades ou processos são realizadas afeta a qualidade da performance da própria empresa e o seu próprio desempenho económico. Soares (2014), num estudo sobre a relevância da norma ISO 9001 no desempenho das empresas portuguesas do setor da hotelaria corrobora esta posição, ao indicar que a certificação permite obter melhorias dos resultados operacionais e uma redução dos custos operacionais. Por sua vez, Santos & Millán (2012: 82), num estudo sobre a motivação e os benefícios associados à implementação e certificação em empresas portuguesas da zona do Minho, concluíram que:

“Certification may not increase a firm’s market share or profits, but it definitely does not decrease market share or profitability. Secondly, perhaps the most important benefit of the ISO 9001 is the improvement of procedures”.

Em sentido contrário, pronunciaram-se Martínez-Costa & Martínez-Lorente (2007) ao considerarem que a certificação acaba por ter um efeito negativo nos resultados financeiros das empresas, em virtude dos custos inerentes à própria certificação serem demasiado elevados.

Apesar de, como acabou-se de verificar, não existir um consenso sobre o impacto da certificação das normas ISO 9001 para o desempenho financeiro e não financeiro das empresas. Gotzamani, Theodorakioglou & Tsiotras (2006) consideram que a certificação acrescenta valor às empresas e é extremamente importante para atingir o paradigma da TQM.

Pelas razões expostas, neste trabalho considerou-se que os residentes preferenciais, mas não únicos, da "edifício da qualidade" são as empresas certificadas. Tem-se consciência que, como alertam Corbett, Montes-Sancho & Kirsch (2005), a certificação por si só não garante que a empresa seja bem gerida. Aliás, Santos & Millán (2013), referem que

O paradigma da qualidade

a principal vantagem da certificação é a melhoria dos procedimentos, mas não referem quais os procedimentos e se esses procedimentos dizem respeito a toda a atividade da empresa. Efetivamente, Thilakarathne & Chithrangani (2014: 120) afirmam:

“Implementation of ISO 9001: 2008 is a tool for understanding products and processes, however by itself will not solve existing problems or guarantee quality.”

Importa questionar quais os custos financeiros associados à qualidade já que o dinheiro é a linguagem básica da gestão (Gryna, 1998; Rodchua, 2006). Evans (1997) reforça essa posição ao referir que os gestores têm uma maior sensibilidade aos problemas da qualidade quando eles são apresentados numa linguagem financeira. Aliás, esta preocupação com os custos é comum a outros autores: Merrill (1995) a propósito a implementação da ISO 9000 questiona quanto custa a qualidade; Casadesús & Karapetrovic (2005), a propósito de um estudo comparativo sobre os benefícios e os custos da implementação da ISO 9001:2000 relativamente à ISO 9001/2/3:1994, questionam, também, quais os custos 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.

2.4 – Síntese do capítulo

O capítulo que agora se conclui foi estruturado em torno do conceito de qualidade, da evolução do conceito da TQM e sobre a "edifício da qualidade".

Numa primeira parte foi efetuada uma análise sobre a evolução da definição de qualidade a qual, permitiu propor uma definição própria para esse conceito. Definida a qualidade, partiu-se para uma abordagem sobre o conceito de TQM, da sua origem ao entendimento atual da TQM. A partir destas duas abordagens criou-se o "edifício da qualidade" para identificar as empresas que seguem os princípios da Gestão pela Qualidade Total.

Tem cuidado com os pequenos custos!
Uma pequena brecha afunda grandes barcos.
Benjamim Franklin

Capítulo 3

Os custos relacionados com a qualidade

A origem do conceito de custos da qualidade remonta aos anos trinta do século XX. É nessa época que se podem encontrar as raízes do sistema de custos da qualidade embora, a moderna perspetiva dos custos da qualidade se devam aos trabalhos de Juran, Feigenbaum e Crosby publicados a partir da década de cinquenta (Srivastava, 2008).

Schiffauerova & Thomson (2006) e Zaklouta (2011) referem que foi Juran, na primeira edição do livro *Quality Control Handbook*, em 1951, o autor da primeira definição de custos da qualidade.

Por sua vez, Harrington (2002) considera que foi Feigenbaum o primeiro a desenvolver o conceito de custos da qualidade e o primeiro a apurar os custos da qualidade.

Para Srivastava (2008) foi Crosby que popularizou o conceito de custo da qualidade entre os profissionais da qualidade, sobretudo com associação dos custos da qualidade com os custos da não-conformidade e com a ideia que os custos da qualidade deveriam ser medidos, não para o controlo da gestão, mas para que a organização perceba onde se encontra em termos de desenvolvimento da qualidade (Oliver & Qu, 1999; Wernke, 2000).

Se não existe consenso sobre a origem do conceito de custos da qualidade, a sua definição, embora tão importante quanto a definição de qualidade, também não é consensual uma vez que existem tantas definições quanto os autores (Chiadamrong,

Os custos relacionados com a qualidade

2003). Este autor acrescenta que nem sequer existe consenso sobre os elementos que constituem esses custos. Esta posição é partilhada por Yang (2008) que, apesar de apresentar uma variedade de definições de custos da qualidade, salienta a não existência de uma definição universal e consensual de custos da qualidade. Ganhão (2001) embora se questione sobre o que são custos da qualidade, nunca os define, prefere referir que esses custos sempre existiram, estão classificados como custos nas diversas contas da contabilidade da empresa e, nesse sentido, estão escondidos em várias rubricas, tendo a gestão das organizações apenas conhecimento da “ponta do *iceberg*”.

De acordo com Campanella (1999), todas as organizações deveriam preocupar-se com a análise dos seus custos da qualidade, dado que essa análise para além de permitir identificar aspetos a melhorar é uma ferramenta fundamental para os próprios órgãos de gestão dessas organizações. Apesar disso, Lopes & Capricho (2007) alertam para o facto do custos da qualidade, e em particular da falta de qualidade, serem pouco reconhecidos nas empresas/organizações em virtude de resultarem do somatório de um vasto conjunto de pequenos desvios, que acabam por se tornar num verdadeiro *iceberg* de custos ocultos que, tal como nos verdadeiros *icebergs*, a parte visível é a menos importante e perigosa.

De facto, e apesar do conceito de custo da qualidade ser utilizado e referenciado há muitas décadas, poucas organizações utilizam estratégias ou métodos para medir e analisar os custos da qualidade e utilizá-los como instrumento de melhoria das operações e da qualidade (Cokins, 2006).

Sharma, Kumar & Kumar (2007) reforçam as posições anteriores ao salientarem que os custos da qualidade não podem ser ignorados na tomada de decisão por parte das organizações. O conhecimento dos custos da qualidade e da informação daí resultante é fundamental à gestão porque permite:

- 1) tomadas de decisão mais conscientes (Mohandas & Sankaranarayanan, 2008; 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)

Os custos relacionados com a qualidade

Existem na literatura especializada múltiplas referências a modelos de custos da qualidade (Sandoval-Chavez & Beruvides, 1998). Seria, por isso, fastidioso e pouco produtivo a apresentação de todos eles. Deste modo, optou-se por apresentar aqueles que são os mais referenciados na literatura (Sandoval-Chavez & Beruvides, 1998; Tang, Aoieong & Ahmed, 2004; Sower & Quarles, 2007).

3.1 – Modelo PAF

O modelo PAF, acrónimo de *The Prevention-Appraisal-Failure Model*, é apresentado por Feigenbaum (1983) e divide os custos da qualidade em duas categorias distintas:

- 1) custos de controlo – constituídos pelos custos de prevenção, isto é, os custos decorrentes das ações desenvolvidas para prevenir a ocorrência de falhas, erros ou outras não-conformidades; e pelos custos de avaliação que são os custos associados à determinação do nível de qualidade obtido ou pretendido pelo produto/serviço.
- 2) custos de falhas de controlo, constituídos pelos custos de falhas internas, são os custos resultantes da incapacidade de um produto ou serviço para satisfazer as exigências da qualidade, antes do seu fornecimento; e pelos custos de falhas externas que resultam da incapacidade de um produto ou serviço satisfazer as exigências da qualidade depois do seu fornecimento.

De acordo com este modelo, o Custo Total da Qualidade pode ser representado pela seguinte fórmula:

$\begin{aligned} \text{Custo Total da Qualidade} &= \text{Custos de Controlo} + \text{Custos de Falhas de Controlo} \\ &\text{ou} \\ \text{Custo Total da Qualidade} &= \text{Custos de Prevenção} + \text{Custos de Avaliação} + \text{Custos de} \\ &\text{Falhas Internas} + \text{Custos de Falhas Externas} \end{aligned}$

O objetivo deste modelo é a determinação do nível da qualidade que minimiza o custo total da qualidade (Plunkett & Dale, 1986; Grimm & Fox, 1987; Gray, 1995; Hollingsworth, Keogh & Atkins, 1999; Abdelsalam & Gad, 2009).

Os custos relacionados com a qualidade

3.2 – Modelo de Crosby

Crosby (1980) definiu qualidade como a conformidade do produto ou serviço com os requisitos que são exigíveis a esse produto ou serviço e, de acordo com esta definição, os custos da qualidade resultam da soma dos custos da conformidade, que são os custos de se produzir “à primeira” um bem ou serviço sem deficiências (Vaxevanidis, Petropoulos, Avakumovic & Mourlas, 2009); e dos custos da não-conformidade, são os custos resultantes às falhas nos processos ou resultantes da ineficiência de um processo. Pode-se apresentar o Custo Total da Qualidade como:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos da Conformidade} + \text{Custos da Não-Conformidade}$$

3.3 – Modelo de Bank

Bank (1996) concebe um modelo agregador do modelo PAF e do modelo de Crosby aos quais acrescenta alguns custos: os custos de exceder os requisitos, encarado como os custos adicionais suportados pela empresa na produção de bens e serviços com características adicionais ao pretendido pelos consumidores; e os custos de perda de oportunidade, entendidos como todos os custos associados à perda de oportunidades de negócio resultante de qualquer falha por parte da empresa.

De acordo com este autor, os custos de conformidade resultam da soma entre os custos de prevenção e os custos de avaliação, enquanto os custos da não-conformidade resultam da soma dos custos das falhas internas, o custo das falhas externas e os custos da perda de oportunidade.

Segundo Bank (1996), o custo total da qualidade pode ser apresentado da seguinte forma:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos da Conformidade} + \text{Custos da Não-Conformidade} + \text{Custos de Perda de Oportunidade}$$

ou

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos de Prevenção} + \text{Custos de Avaliação} + \text{Custos das Falhas Internas} + \text{Custo das Falhas Externas} + \text{Custos de Perdas de Oportunidade}$$

3.4 – Modelo de Custos Intangíveis ou de Oportunidade

Neste modelo pode-se encontrar diferentes contributos para o cálculo dos custos da qualidade. Apresenta-se, apenas, os mais representativos:

Os custos relacionados com a qualidade

a) Modelo de Modarres & Ansari e Sandoval-Chavez & Beruvides

Modarres & Ansari (1987) e Sandoval-Chavez & Beruvides (1998) consideraram que os custos totais da qualidade é resultado da soma dos custos de prevenção, dos custos de avaliação, das falhas e os custos de oportunidade.

Pode-se apresentar os custos totais da qualidade como:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos de Prevenção} + \text{Custos de Avaliação} + \text{Custos das Falhas} + \text{Custo de Oportunidade}$$

b) Modelo de Carr, Malchi e McGurk

Carr (1992) e Malchi & McGurk (2001) consideraram que os custos totais da qualidade resultariam da soma dos custos de conformidade, dos custos da não-conformidade e dos custos de oportunidade.

De acordo com estes autores o custo total da qualidade pode ser representado da seguinte forma:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos da Conformidade} + \text{Custos da Não-Conformidade} + \text{Custo de Oportunidade}$$

c) Modelo de Juran, Gryna e Bingham

Estes autores defenderam que os custos da qualidade decorrem de um conjunto de custos tangíveis, os custos tangíveis associados à produção e os custos tangíveis associados às vendas, e de custos intangíveis, associados aos benefícios internos (Juran, Gryna & Bingham, 1975). Assim, o custo total da qualidade pode ser traduzido da seguinte forma:

$$\text{Custos Totais da Qualidade} = \text{Custos Tangíveis} + \text{Custos Intangíveis}$$

O modelo de custos intangíveis ou de custo de oportunidade são atualmente incorporados no modelo PAF (Heagy, 1991; Sandoval-Chavez & Beruvides, 1998; Schiffauerova & Thomson; 2006; Vaxevanidis & Petropoulos, 2008; Vaxevanidis, Petropoulos, Avakumovic & Mourlas, 2009).

3.5 – Modelo de Custo dos Processos

Ross (1977) criou um modelo de análise estruturada, que permite visualizar e perceber os *inputs*, os *outputs*, as formas de controlo e os mecanismos que expressam a relação

Os custos relacionados com a qualidade

entre cada uma das partes com o todo. A partir desta ideia, Marsh (1989) aplicou o modelo aos custos da qualidade associando cada atividade numa organização como sendo uma parte de um processo. Esta aplicação exige que se identifiquem todas os processos dentro de uma organização e, efetuada essa identificação, a sua monitorização (Marsh, 1989; Schiffauerova & Thomson, 2006). Os Custos dos Processos resultam do custo de conformidade, entendido como o custo de produzir um determinado bem ou serviço de acordo com os padrões exigíveis em cada um dos processos, e do custo de não-conformidade de cada um dos processos identificados dentro da organização, isto é, os custos inerentes às falhas resultantes do processo não ter sido executado de acordo com os referidos padrões (Yang, 2008; Vaxevanidis & Petropoulos, 2008).

Assim, pode-se apresentar o Custo Total da Qualidade como:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custo de Conformidade de todos os processos} + \text{Custos da Não-Conformidade de todos os processos}$$

3.6 – Modelo CIMA

A conceção deste modelo assenta na divisão dos custos da qualidade nas seguintes duas categorias: 1) dinheiro investido ou deliberadamente gasto pela organização; e 2) o dinheiro perdido ou gasto involuntariamente pela organização (Uyar, 2008).

A primeira das categorias pode associar-se aos custos de prevenção e de avaliação ou com os custos da conformidade, enquanto que a segunda categoria está relacionada com os custos das falhas internas, com os custos das falhas externas, com os custos da não-conformidade e com os custos de oportunidade relacionadas com a perda de confiança dos clientes e dos próprios clientes (Sailaja, Basak & Viswanadhan, 2010; Yaacob, 2010). De acordo com este modelo pode-se apresentar o custo total da qualidade como:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Dinheiro Investido} + \text{Dinheiro Perdido}$$

Se se tiver em consideração que o Dinheiro Investido pode ser calculado pela soma dos Custos de Prevenção e Custos de Avaliação e o Dinheiro Perdido é obtido pela soma dos Custos das Falhas Internas, dos Custos das Falhas Externas e dos Custos de Oportunidade, pode-se concluir que este modelo assemelha-se aos modelos de custos intangíveis ou de oportunidade.

Os custos relacionados com a qualidade

3.7 – Modelo de Gryna

Gryna (1998) assume que os custos da qualidade devem ser entendidos como os custos da má qualidade e que estes custos resultam do custo da não-conformidade, dos custos resultantes da ineficiência dos processos e os custos resultantes das perdas de oportunidades de vendas.

Assim, o custo total da qualidade pode ser apresentado da seguinte forma:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custo da Não-Conformidade} + \text{Custos da Ineficiência dos Processos} + \text{Custo das Oportunidades Perdidas}$$

Este modelo não difere do modelo PAF, uma vez que Gryna (1998) categoriza os custos em quatro categorias: 1) Custos de Falhas Internas, que inclui os custos de não-conformidade e os custos da ineficiência dos processos; 2) Custos de Falhas Externas, que incluem os custos das oportunidades de vendas perdidas; 3) Custos de Avaliação; e 4) Custos de Prevenção. Assim, os custos totais da qualidade podem ser apresentados como:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos de Prevenção} + \text{Custos de Avaliação} + \text{Custo de Falhas Internas} + \text{Custos de Falhas Externas}$$

3.8 – Modelo *Activity-Based Costing* (ABC)

O modelo *Activity-Based Costing* (ABC) assenta em dois momentos fundamentais:

- 1) imputação dos recursos às atividades em função de uma relação causa e efeito, entre as atividades e os recursos expressos pelos *cost drivers* de recursos; e
- 2) atribuição dos custos das atividades pelos produtos, em função do respetivo consumo das atividades, expresso pelos *cost drivers* das atividades (Schiffauerova & Thomson, 2006; Major & Vieira, 2009, Özkan & Karabrahimoğlu, 2012).

De acordo com Major & Vieira (2009), este modelo, superior aos sistemas tradicionais de custeio, permite a perceção das causas reais dos custos e a sua imputação com maior precisão a cada objeto de custeio. Surange *et al.* (2013) apresentam uma elegante formalização deste modelo aplicada à determinação do custo total da qualidade de uma ordem de produção:

$$CTQ = \sum_{g=1}^a \sum_{i=1}^m R_j^i A_g R_j^i \times \frac{A_g P_t}{\sum_{t=1}^p A_g P_t}$$

em que:

CTQ – Custo Total da Qualidade

a – número de atividades

m – número de centros de custo

R_j^i – Recursos da qualidade utilizados pelas diferentes atividades

A_g – Conjunto de atividades

$R_j^i A_g$ – Conjunto de recursos da qualidade disponíveis para as diferentes atividades

P – número de produtos

P_t – Conjunto de ordens de produção

3.9 – Modelo de Yang

Yang (2008) construiu um modelo para os custos da qualidade, em que dividiu os custos da qualidade em Custos Tradicionais, constituídos pelos Custos das Falhas Internas, pelos Custos das Falhas Externas, pelo Custo de Avaliação e pelos Custos de Prevenção, e os Custos Invisíveis, constituídos pelos custos adicionais e pelos custos invisíveis estimados. De acordo com este autor, os custos extras são resultantes dos Custos de Falhas Internas e referem-se aos custos decorrentes de um erro operacional, enquanto a segunda categoria de custos, os custos invisíveis estimados, são muito mais difíceis de quantificar e incluem, por exemplo, a perda de vendas resultantes da má qualidade no passado.

De acordo com Yang (2008) o Custo Total da Qualidade pode ser calculado da seguinte forma:

Custo Total da Qualidade = Custos Tradicionais + Custos Invisíveis

ou

Custo Total da Qualidade = (Custos das Falhas Internas + Custos das Falhas Externas + Custos de Avaliação + Custos de Prevenção) + (Custos Extras + Custos Invisíveis Estimados)

Os custos relacionados com a qualidade

3.10 – Modelo NP EN ISO 4239 – 1994

De acordo com a norma portuguesa NP EN ISO 4239: 1994, os custos para a obtenção da qualidade resultam da soma dos custos da qualidade e dos custos da não-qualidade. Assim, de acordo com esta norma o custo da qualidade pode ser apresentado da seguinte forma:

$$\text{Custo Total da Qualidade} = \text{Custos da Qualidade} + \text{Custos da Não-Qualidade}$$

A conjugação das normas NP EN ISO 4239: 1994 e a ISO 10014: 2000 permite estabelecer a constituição dos Custos da Qualidade e do Custos da Não-Qualidade. Os Custos da Qualidade resultam da soma entre os Custos de Avaliação, constituídos por sua vez, por Custos de Avaliação Interna e Custos de Avaliação Externa, e os Custos de Prevenção. Os Custos da Não-Qualidade são resultantes dos Custos das Falhas Internas e os Custos das Falhas Externas. Pode-se reformular a fórmula do Custo Total da Qualidade de modo a incorporar todos estes custos:

$$\begin{aligned} \text{Custo Total da Qualidade} = & \text{Custos de Avaliação Interna} + \text{Custos de Avaliação} \\ & \text{Externa} + \text{Custos de Prevenção} + \text{Custos das Falhas Internas} + \text{Custos das Falhas} \\ & \text{Externas} \end{aligned}$$

3.11 – Modelo da função de perda de Taguchi

Taguchi encara a qualidade numa perspetiva diferente daquela que tem sido seguida até ao momento, uma vez que considera as consequências da qualidade, em rigor da falta de qualidade, para a sociedade considerada como um todo, logo a partir do momento em que um produto é distribuído (Taguchi, Elsayed & Hsiang, 1989). Taguchi introduz o conceito de função de perda que é apresentado da seguinte forma:

$$L(x) = k(x - \mu)^2$$

onde:

$L(x)$ – função perda resultante da falta de qualidade

k – constante de proporcionalidade a qual depende da característica da qualidade e das consequências económicas da falha

x – valor atual das características da qualidade

μ – valor desejável ou objetivo para a qualidade

Os custos relacionados com a qualidade

Esta função permite determinar, em termos monetários, a perda da qualidade e que essa perda será tanto maior quanto a diferença entre o valor das características da qualidade do produto e aquilo que se pretende para o produto (Hwang & Aspinwall, 1996). O objetivo último de qualquer organização é atingir a menor perda possível e isso ocorrerá quando $x = \mu$, isto é, quando as características do produto correspondem aos objetivos da qualidade.

No Quadro 7 apresenta-se o resumo de todos os modelos de custo de qualidade.

Quadro 7 - Modelos de custos da qualidade

Modelo	Formulação
PAF	<p style="text-align: center;">Custo Total da Qualidade = Custos de Controlo + Custos de Falhas de Controlo</p> <p style="text-align: center;">ou</p> <p style="text-align: center;">Custo Total da Qualidade = Custos de Prevenção + Custos de Avaliação + Custos de Falhas Internas + Custos de Falhas Externas</p>
Crosby	Custo Total da Qualidade = Custos da Conformidade + Custos da Não-Conformidade
Bank	<p style="text-align: center;">Custo Total da Qualidade = Custos da Conformidade + Custos da Não-Conformidade + Custos de Perda de Oportunidade</p> <p style="text-align: center;">Ou</p> <p style="text-align: center;">Custo Total da Qualidade = Custos de Prevenção + Custos de Avaliação + Custos das Falhas Internas + Custo das Falhas Externas + Custos de Perdas de Oportunidade</p>
Modarres & Ansari; Sandoval-Chavez & Beruvides	Custo Total da Qualidade = Custos de Prevenção + Custos de Avaliação + Custos das Falhas + Custo de Oportunidade
Carr, Malchi e McGurk	Custo Total da Qualidade = Custos da Conformidade + Custos da Não-Conformidade + Custo de Oportunidade
Juran, Gryna e Bingham	Custos Totais da Qualidade = Custos Tangíveis + Custos Intangíveis
Custo dos Processos	Custo Total da Qualidade = Custo de Conformidade de todos os processos + Custos da Não-Conformidade de todos os processos
CIMA	Custo Total da Qualidade = Dinheiro Investido + Dinheiro Perdido
Gryna	Custo Total da Qualidade = Custo da Não-Conformidade + Custos da Ineficiência dos Processos + Custo das Oportunidades Perdidas
Activity-Based Costing (ABC)	$CTQ = \sum_{g=1}^a \sum_{i=1}^m R_j^i A_g R_j^i x \frac{A_g P_t}{\sum_{t=1}^p A_g P_t}$
Yang	Custo Total da Qualidade = (Custos das Falhas Internas + Custos das Falhas Externas + Custos de Avaliação + Custos de Prevenção) + (Custos Extras + Custos Invisíveis Estimados)
NP EN ISO 4239 – 1994	Custo Total da Qualidade = Custos de Avaliação Interna + Custos de Avaliação Externa + Custos de Prevenção + Custos das Falhas Internas + Custos das Falhas Externas
Taguchi	$L(x) = k(x - \mu_t)^2$

Fonte: Elaboração própria

Os custos relacionados com a qualidade

Estamos perante um conjunto variado e numeroso de modelos de custos da qualidade que torna difícil a sua operacionalização. 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. Ao longo deste trabalho de investigação partilha-se a posição destes autores, crê-se ser possível agregar todos os modelos em torno de alguns modelos fundamentais.

3.12 – Síntese do capítulo

Consciente que a implementação de um sistema de Gestão pela Qualidade Total tem custos que lhe estão associados, os custos da qualidade, apresentou-se alguns dos modelos utilizados na determinação dos custos da qualidade. Face a esta enorme variedade de modelos, partilhou-se com Schiffauerova & Thomson (2006) a opinião que seria possível agregar todos esses modelos em torno de um número reduzido, mas nuclear, dos custos de qualidade.

Parei para pensar nos impostos...
eles pararam por aqui, para me pararem o pensamento que me leva a trabalhar.
Parei para pensar nos impostos...
Naqueles impostos por quem nada mais sabe que sacar o suor dos poros de quem se esforça.

José Torres Gomes

Capítulo 4

A fiscalidade empresarial

A expressão fiscalidade empresarial refere-se aos impostos que incidem sobre as empresas, e/ou que as empresas tenham uma qualquer intervenção em forma de obrigação, ainda que acessória, indispensável à correta liquidação desses mesmos impostos.

Os impostos existentes em Portugal estão previstos no art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa e são: o imposto sobre o rendimento pessoal, o imposto sobre o património e a tributação do consumo. Todavia, o n.º 2 do art.º 104.º esclarece que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Este aspeto exige uma análise mais cuidada, porque ele é fundamental para o decurso deste trabalho de investigação. A questão fundamental que se deve colocar é o de saber o que se entende por empresa. Embora a Constituição da República Portuguesa não defina empresa, Carlos (2014) considera que é possível encontrar na ciência jurídica quatro sentidos para o termo empresa: 1) empresa enquanto sujeito; 2) empresa como objeto; 3) empresa como atividade económica; e 4) empresa como instituição.

Considera aquele autor que, do ponto de vista fiscal, o conceito de empresa que melhor se lhe adequa é o de empresa, enquanto agente económico, isto é, a unidade de produção e/ou distribuição de bens e serviços (Araújo, 2009). Esta conceção de empresa abarca, para além das sociedades e outras empresas sob a forma de pessoas coletivas, um vasto conjunto de empresas que não possuem personalidade jurídica tributária distinta do seu

titular, como é o caso das empresas em nome individual (Basto, 2001). Ao longo deste trabalho de investigação adota-se esta perspetiva do conceito de empresa.

Ao incluir-se no conceito de empresa os empresários em nome individual, o n.º 2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa deve ser aplicado quer ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), quer ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Significa isso que, em ambos os casos (IRS e IRC), a tributação deve incidir fundamentalmente sobre o lucro real⁵. Uma outra questão é o de se saber porque é que as empresas devem pagar imposto.

Ao longo deste capítulo efetuar-se-á uma breve resenha da evolução dos impostos, desde a necessidade da sua existência até ao Estado Fiscal e elencar-se-á as consequências dos impostos. Apresentadas as consequências dos impostos, abordar-se-á a problemática dos custos de cumprimento.

4.1 – Da necessidade de existência de impostos ao Estado Fiscal

O Homem tem sido, ao longo da sua existência, um ser iminente social (Aristóteles, s.d.; Cruz, 1984; Aquino, 2006; Cicero, 2008), procurou viver sempre em comunidade, pois só a vida em sociedade garante ao Homem a sua subsistência e a preservação da espécie (Zippelius, 1997; Elias, 2006).

Para que seja possível a vida em sociedade é necessário definir e implementar um conjunto de regras que delimitem o comportamento dos indivíduos e, ao mesmo tempo, que definam e formalizem a organização dessa mesma sociedade (Latorre, 1978; Miranda, 1996; Oliveira, 2011; Caetano, 2012).

A definição de regras de comportamento dos indivíduos e de organização da sociedade deu origem ao aparecimento das primeiras formas de governo, aos quais foram atribuídas funções, hoje muito elementares mas, na altura, de grande relevância: a proteção da comunidade perante as ameaças externas, a manutenção da ordem e o exercício da autoridade religiosa (Levéque, 1998). O exercício destas funções

⁵ O termo mais indicado talvez não seja o lucro real, mas talvez o de lucro presumido. A este propósito veja-se Cunha (2008) e Morais (2010).

A fiscalidade empresarial

governativas, ainda que elementares, tinha um custo que era necessário suportar (Tavares, 1987).

Essa necessidade de financiamento fez-se sentir desde os primórdios da vida do Homem em sociedade. Na História existem inúmeras referências aos impostos, como forma de financiar essas atividades: no tributo prestado, normalmente em alimentos e animais, às divindades (Baleeiro, 1976); na entrega de riquezas efetuada pelas tribos perdedoras aos vencedores (Martins, 2009), na Suméria, normalmente apontada como uma das primeiras civilizações e cuja economia assentava na agricultura (Santos, Rodrigues, Resende & Guerra, 2003) os impostos eram pagos em percentagem da produção agrícola (Kramer, 1997); no Antigo Egipto, os impostos incidiam, também, sobre a produção agrícola.

A tomada de consciência da importância e superioridade da vida em sociedade remonta à Civilização Grega (Mourre, 1998). Foi nesta civilização que o Homem⁶ tomou a consciência plena que só a vida em sociedade lhe permitia mostrar todo o seu potencial, enquanto agente de mudança e agente empenhado na procura do bem para a coletividade (Finley, 1997). Foi, também, na Civilização Grega que a questão da existência de impostos, sobretudo a necessidade dessa existência, começou a ser socialmente considerada (Denis, 2000).

É exatamente na Civilização Grega que pode-se encontrar os primórdios ou raízes daquilo que viriam a ser as duas grandes e antagónicas doutrinas de intervenção do Estado na atividade económica, o intervencionismo e o liberalismo (Franco, 2007).

Platão (2004) defende uma sociedade onde não fosse permitida a propriedade privada para os cidadãos, as classes superiores, e em que para evitar o surgimento das desigualdades sociais e económicas dever-se-ia estabelecer um sistema fiscal que tendesse a restabelecer a igualdade económica.

⁶ Em rigor, o termo Homem deveria ser substituído por Cidadão, já que na Civilização Grega apenas o Cidadão era portador de direitos políticos.

A fiscalidade empresarial

Aristóteles (2004)⁷ defende a existência de propriedade privada nas classes superiores mas, ao mesmo tempo, condena que essas classes tenham atividades relacionadas com o comércio externo, com o empréstimo a juros e com o trabalho assalariado. Mas, se o cidadão não pode nem deve exercer essas atividades, a sociedade deve admiti-lo às classes inferiores mediante um contributo para a cidade.

O momento inicial da construção do Estado Moderno ocorre com a Magna Carta, na Grã-Bretanha, em 1215 (Silva, 2010). A importância desse documento reside na definição de que as relações entre os membros da sociedade assentavam em relações contratuais, no reconhecimento da necessidade de impostos e, de acordo com o disposto no parágrafo catorze da referida carta, ao ficar estabelecido a impossibilidade de se estabelecer qualquer imposto sem o consentimento do Conselho do Reino (Jenkins, 2011).

Na Grã-Bretanha, o *Bill of Rights* de 1689, surgido na sequência do movimento social ocorrido entre 1685 e 1689, que ficou conhecido como *Glorious Revolution*, estabelece que os governos não se podem sustentar sem encargos, que esses encargos deveriam ser suportados, de acordo com a sua fortuna, por todos aqueles que gozam ou beneficiam da proteção do governo e, tal como na Magna Carta, que não é possível cobrar impostos para a Coroa sem o concurso do Parlamento (Maer & Gay, 2009).

A Revolução Americana ocorre como resultado da luta contra a arbitrariedade do poder da Coroa Inglesa e, ao mesmo tempo, como reflexo do ideal de liberdade (Alves, 2009). Essa luta pela liberdade e dignidade dos povos encontra reflexo na Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, quando se aponta à Coroa Inglesa a intenção de impor impostos, sem o consentimento dos próprios americanos (Rodrigues, 2002).

Em França, no mês de agosto de 1789, a Assembleia Nacional aprovou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, baseada no princípio que todos os homens nascem livres e com direitos iguais (Chartier, 1999), onde, nos art.º 12.º e 13.º, se pode ler que a garantia dos direitos do homem e do cidadão necessita de uma força pública.

⁷ Tanto Platão como Aristóteles aceitam a existência de escravos, sendo que Platão entende que deve ser o trabalho escravo a sustentar a cidade.

A fiscalidade empresarial

Essa força é assim instituída para o benefício de todos e não para a utilidade particular daqueles a quem ela é confiada e que para a manutenção da força pública e despesas de administração, uma contribuição comum é indispensável. Essa contribuição deve ser repartida entre todos os cidadãos, segundo suas possibilidades. Decorre, destes dois artigos, o reconhecimento que os impostos são necessários e a constatação que cada cidadão deve contribuir de acordo com as suas possibilidades.

As Revoluções Liberais introduziram a ideia que o poder político passa a ser entendido como um poder das leis e não um poder dos homens (Silva, 2010). A partir deste período, os sistemas fiscais, entendidos como o conjunto de impostos existentes ou em vigor em determinados espaços (Pereira, Afonso, Arcanjo & Santos, 2005), constituíram-se como um dos elementos estruturadores das sociedades modernas, influenciando e sendo influenciado por outros sistemas, nomeadamente o sistema económico e o sociopolítico (Pereira, 2009).

Alguns autores (e.g. Shome, 2004; Lee & Gordon, 2005; Sanches, 2007; Nabais, 2012) chamam à atenção para a importância que o sistema político tem na arquitetura fiscal de um determinado país. A este propósito, Sanches (2007) dá como exemplo o art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa, uma vez que esse artigo indica, expressamente, que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

Esta necessidade sentida pelos diversos estados em recorrer aos impostos, para cobrir as suas necessidades financeiras, levou a que alguns autores (e.g. Musgrave, 1992; Mair & Laramie, 1998; Arienti, 2003; Pedro & Ferreira, 2009) classificassem um estado como um Estado Fiscal⁸. Em rigor, todos os estados são hoje estados fiscais já que os estados veem-se na contingência de impor uma determinada carga fiscal, para obterem as receitas necessárias ao seu funcionamento e financiamento (Guimarães, 2000; Lopes, 2001)

⁸ Embora o conceito de Estado Fiscal seja da autoria de Lorenz von Stein, a sua divulgação ficou a dever-se à polémica ocorrida, nos anos de 1917 – 1918, entre Rudolf Goldscheid e Joseph Schumpeter relativamente à solução dos problemas financeiros dos Estados, em consequência da Primeira Grande Guerra Mundial.

4.2 – Do dever de pagar imposto

O recurso ao imposto é, nas sociedades atuais, efetuada nos modos e termos previstos na lei, normalmente na lei constitucional (Musgrave & Musgrave, 1982; Barker, 2006). O pagamento de impostos surge, não só, como um dever fundamental (Holmes & Sustain, 1999; Groot, 2011; Nabais, 2012), mas também como um imperativo ético e um dever de cidadania (Pires, 2011).

Apesar deste imperativo ético e de cidadania, não significa que o pagamento dos impostos seja de fácil aceitação ou pacífico porque, como refere Guimarães (2005), em geral, os contribuintes têm aversão ao pagamento de impostos. Sousa (1975) considera que a aversão ao pagamento dos impostos resulta da perceção que cada contribuinte tem relativamente às suas contribuições e os efeitos da ação do estado, através dos impostos, na sociedade e, sobretudo, na sua vida pessoal. Mises (1995) aponta, como razão da aversão ao pagamento de impostos, a constatação que o Estado interfere na vida das pessoas para atingir objetivos, que devem ser alheios à sua própria razão de ser. Apesar de reconhecer a necessidade de existência de Estado, Mises (1996) é particularmente crítico com o objetivo do Estado assegurar uma justa repartição do rendimento e da riqueza, dado que a desigual repartição do rendimento é inerente a uma economia de mercado e que essa desigualdade, não é por si algo de errado, pior será a intervenção do Estado, que originará uma pobreza ainda maior. Moniz (2013) considera que a aversão ao pagamento de impostos resulta da constatação, efetuada pelo contribuinte, de que a carga fiscal que lhe é exigida não ter correspondência, em termos de qualidade, aos serviços públicos que lhe são fornecidos.

Contudo, Marques (2011) refere que o conceito de ética deve ser entendido, tal como o conceito de cidadania, num sentido bilateral, não é apenas o cidadão contribuinte que deve ter um comportamento ético, o Estado também deve ter um comportamento ético para com os contribuintes. Embora seja frequente apontar faltas de ética do Estado, seja através do legislador fiscal (Deak, 2011; Silva, 2011), seja pela utilização de linguagem inacessível aos contribuintes (Thurony, 1996), os impostos são, como fonte de receitas dos Estados, essenciais para a existência das sociedades modernas (Sanches, 2010).

Pereira (1990) indica que as receitas do Estado, isto é, as receitas públicas são o conjunto dos recursos que o Estado dispõe para fazer face às despesas públicas, durante

A fiscalidade empresarial

um determinado período financeiro, habitualmente um ano, e que podem ser divididas em dois grupos, as receitas contratuais ou patrimoniais, onde o Estado atua como sujeito do direito privado e, as receitas coativas, aquelas em que o Estado age como sujeito de direito público e onde se incluem as taxas e os impostos. Aos dois tipos de receitas anteriormente indicadas, Ribeiro (1997) acrescenta as receitas creditícias, isto é, as receitas que o Estado obtém através de empréstimos obtidos.

Já quanto à importância dos impostos no conjunto das receitas públicas é reconhecido pela generalidade dos autores (e.g. Musgrave & Musgrave, 1982; Sanches, 1997) que os impostos são a principal fonte de receita do Estado. A este propósito, Franco (1997) refere que nas atuais economias as receitas públicas mais relevantes são as provenientes dos impostos. Santos & Martins (2009), no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal elaborado em 2009, reconhecem que a mais importante fonte de financiamento do Estado são as receitas provenientes dos impostos. Esta posição é corroborada pelos dados apresentados no Quadro 8.

Quadro 8
Peso dos Impostos na Receita Pública

Ano	Peso dos Impostos na Receita Pública
2000	86,19%
2001	85,65%
2002	85,23%
2003	83,71%
2004	80,98%
2005	86,38%
2006	86,93%
2007	86,49%
2008	86,79%
2009	86,42%
2010	82,69%
2011	79,65%
2012	84,14%

Fonte: Adaptado de Instituto Nacional de Estatística (2014)

Como se pode observar pelo quadro anterior, no período de tempo entre o ano de 2000 e o ano de 2012, os impostos representam a principal fonte das receitas públicas, atingindo nesse período e em valor médio, perto de 85% das receitas totais do Estado português.

4.3 – Definição e classificação de imposto

Justificada a importância dos impostos como a principal forma de receita do Estado importa definir de forma clara o conceito de imposto. Existem tantas definições de imposto quanto os autores (e.g. Meade, 1978; Musgrave & Musgrave, 1982; Ribeiro, 1997; Pereira, Afonso, Arcanjo & Santos, 2005; Sanches, 2007; Pereira, 2009; Fernandes, 2010; Nabais, 2012) e instituições (e.g. OECD, 2008) que se ocupam da área fiscal. De entre todas elas opta-se, em virtude do seu rigor e simplicidade, pela definição de Ribeiro (1997: 258): “imposto é a prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos”.

Esta definição permite constatar que o imposto é uma prestação pecuniária unilateral exigida pelo Estado, não resulta de qualquer negociação ou acordo entre os contribuintes e o Estado, nem corresponde nem exige qualquer contrapartida do Estado, coativas porque são impostas por via legislativa pelo Estado e os contribuintes têm de se submeter a essa exigência, e destinam-se à realização de fins que o Estado considere ser os mais indicados, nomeadamente a prossecução de objetivos relacionados com o desenvolvimento económico e bem-estar social⁹.

Depois de definido o conceito de imposto, interessa perceber quais as suas possíveis classificações. Classificar os impostos é uma tarefa difícil (Martinez, 1996) e muitas vezes imprecisa porque variável, de acordo com os critérios utilizados e com os autores (Fernandes, 2010). Ciente desta dificuldade, apresenta-se seguidamente algumas das classificações, mais frequentes e significativas, utilizadas para os impostos, bem como os critérios que lhes dão origem.

⁹ A propósito dos fins do imposto, Nabais (2012) efetua uma análise e distinção exaustiva sobre impostos fiscais e impostos extrafiscais, considerando que estes últimos visam atingir objetivos diferentes do que a mera obtenção de receitas públicas. Ribeiro (1997) chama a atenção que os impostos extrafiscais não são exclusivamente impostos extrafiscais.

Quadro 9
Principais classificações dos Impostos

Critério utilizado	Classificação do Imposto
Extensão da base tributável	<p>Impostos Gerais – aqueles que incidem indistintamente sobre todo o rendimento ou sobre todo o tipo de despesa.</p> <p>Impostos Seletivos – se incidem sobre parcelas particulares do rendimento ou especificamente a certas despesas de consumo.</p>
Finalidades do Imposto	<p>Impostos Fiscais – são os impostos que têm como única finalidade a obtenção de receitas para financiarem as despesas do Estado.</p> <p>Impostos extrafiscais – são os impostos que surgem como instrumentos de política económica e social.</p>
Adequação do Imposto às condições específicas dos contribuintes	<p>Impostos pessoais – são os impostos que têm em consideração a capacidade de pagar dos sujeitos passivos.</p> <p>Impostos reais – são os impostos que ignoram as condições particulares de cada contribuinte.</p>
Objeto / incidência do imposto	<p>Impostos diretos – são os impostos que incidem sobre o rendimento ou sobre a riqueza.</p> <p>Impostos indiretos – são os impostos que incidem sobre o consumo.</p>
Relação jurídica com base do imposto	<p>Imposto de obrigação única – é o imposto cujo pagamento ocorre apenas quando o facto originário acontece.</p> <p>Imposto de base temporal – é o imposto cujo pagamento ocorre em função da sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo.</p>
Modo de definição do imposto a pagar	<p>Impostos de quota fixa – é imposto em que o montante a pagar por cada contribuinte é afixado em através de uma importância fixa.</p> <p>Impostos de quota variável – é o imposto em que a taxa ou taxas apresentam-se, em regra, sob a forma de uma percentagem, que aplicada ao valor da matéria coletável, determina a coleta. Neste tipo de impostos a taxa pode ser proporcional, progressiva, degressiva ou regressiva.</p>
Existência de autonomia relativamente a outros impostos	<p>Impostos principais – gozam de autonomia, existem por si, não dependendo de qualquer relação tributária anterior.</p> <p>Impostos acessórios – não são autónomos, acrescem aos impostos principais, de cuja existência prévia dependem.</p>
Natureza jurídica do sujeito ativo da obrigação tributária	<p>Impostos estaduais – quando o sujeito ativo é o Estado.</p> <p>Impostos não estaduais – quando o sujeito ativo é uma pessoa coletiva de direito público diferente do Estado.</p>
Natureza económica da base sobre que incide o imposto	<p>Imposto sobre o rendimento – quando o imposto incide sobre o rendimento dos contribuintes.</p> <p>Imposto sobre o património – quando o imposto incide sobre o património do contribuinte.</p> <p>Imposto sobre o consumo – quando o imposto incide sobre o consumo.</p>

Fonte: Adaptado de Musgrave & Musgrave (1982), Ribeiro (1997), Sanches (2007), Pereira (2009), Fernandes (2010), Nabais (2012).

De entre todos estes conjuntos de classificações, apresentadas no Quadro 9, realçam-se o critério da natureza económica da base sobre que incide o imposto, dado que se encontra refletido no Sistema de Contas Europeu e o critério do objeto/incidência do imposto em virtude da sua importância no contexto da União Europeia.

4.4 – Sistema fiscal ótimo

Em consequência do papel estruturante desempenhado nas sociedades pelo sistema fiscal procurou-se, desde muito cedo, definir e elencar os requisitos necessários para que este sistema pudesse ser considerado ótimo (Slemrod, 1990; Mankiw, Weinzierl & Yagan, 2009).

O primeiro estudo sobre a tributação e os sistemas fiscais deve-se a Smith (1776) que, em março de 1776, publicou o livro, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, onde enuncia quais as características que um bom sistema fiscal deve possuir:

- 1) a qualidade – os contribuintes devem pagar para a manutenção do governo de acordo com as respetivas capacidades, ou por outros termos, assegurar a igualdade perante o imposto;
- 2) a certeza – o imposto que cada contribuinte é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário, isto é, o tempo de pagamento, o modo de pagamento e a quantia a pagar devem ser claros e simples para o contribuinte e para todas as pessoas;
- 3) a conveniência de pagamento – o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais conveniente para o contribuinte pagar; e
- 4) economia na cobrança – tendo como objetivo a obtenção de obter as maiores receitas possíveis com o menor custo.

Apesar destas características terem sido escritas há mais de duzentos anos não estão muito longe do que são hoje os requisitos indicados, de forma consensual, pelos diversos autores (e.g. Meade, 1978; Musgrave & Musgrave, 1982; Stiglitz, 2000; Pereira, Afonso, Arcanjo & Santos, 2005; James & Nobes, 2007; Pereira, 2009; Fernandes, 2010; Salanié, 2011) para se poder falar num sistema fiscal ótimo:

- 1) a equidade, já que os impostos devem ser distribuídos, pelos contribuintes, de uma forma justa;

- 2) a eficiência económica, no sentido em que a introdução dos impostos deve ser feita de forma a minimizar as ineficiências nas decisões dos agentes económicos e no funcionamento dos mercados;
- 3) a flexibilidade, uma vez que os impostos devem ser capazes de se constituírem como estabilizadores da economia; a transparência, no sentido em que as regras que instituem os impostos devem ser estáveis no tempo e de fácil compreensão para os contribuintes; e
- 4) a eficiência financeira, no pressuposto de que as receitas provenientes dos impostos devem ser suficientes para fazer face às necessidades financeiras do Estado¹⁰.

A menção ao sistema fiscal ótimo poderá levar a pensar que numa economia, em que exista um sistema fiscal ótimo, os impostos não teriam qualquer consequência em termos da eficiência económica. Esse pensamento é erróneo, dado que a adoção de qualquer imposto origina importantes efeitos económicos (Musgrave & Musgrave, 1982; Salanié, 2011). Todos os impostos, em maior ou menor grau, são distorcedores (Meade, 1978; Barbosa, 1997; James & Nobes, 2007; Fernandes, 2010), isto é, todos os impostos tendem a alterar os comportamentos económicos¹¹.

4.5 – Consequências dos impostos

Se todos os impostos têm consequências na atividade económica, importa perceber quais são essas consequências. Nos termos da definição de imposto apresentada anteriormente, verificou-se que o pagamento do imposto origina uma transferência de rendimentos dos contribuintes (individuais e coletivos) para o Estado (Musgrave & Musgrave, 1982; Hudson & Godwin, 2000; 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

¹⁰ Mise (1996) é particularmente crítico relativamente a esta condição, porque entende que não é possível existir eficiência financeira quando as necessidades financeiras do Estado aumentam continuamente. Este autor refere que a economia de mercado pode ser arruinada pelas grandes despesas do Estado e que muitas pessoas, não só políticos, têm tentado arruiná-la exatamente pelo excesso de despesa pública.

¹¹ Na literatura económica é possível encontrar referências a um imposto não distorcionário, o imposto *lump-sum*. No entanto, Barbosa (1997) e James e Nobes (2000), demonstram que também esses impostos podem alterar o comportamento dos agentes económicos e, deste modo, distorcer o funcionamento do mercado.

- impostos, é o chamado efeito rendimento (Shaw, Slemrod & Whiting, 2008; Lopes, 2008);
- 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 (Tran-Nam, Evans, Walpole & Ritchie, 2000; 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 (Munk, 1991; Pinto, 2011); e
 - 4) custo de cumprimento, entendido como os custos suportados pelos contribuintes para que possam cumprir com as suas obrigações fiscais (Sandford, Godwin & Hardwick, 1989; Abdul-Jabbar & Pope, 2008; Shaw, Slemrod & Whiting, 2010).

4.6 – Da origem dos custos de cumprimento à sua atual relevância

Referiu-se anteriormente que o pagamento do imposto é um dever de cidadania e ético. A este propósito Faveiro (2002: 225) refere:

“A consideração do homem como um ser naturalmente social, isto é, como um ser que não pode viver e realizar-se como tal senão em sociedade, implica o reconhecimento, quer no universo antropológico, quer no universo económico e social ou no universo ético das relações humanas, da condição e de dever inato de, cada um dos homens, afetar aos fins da coletividade uma parte dos elementos, bens ou valores de que dispõe”.

No mesmo sentido se pronunciou Amaral (2007), quando afirmou que todo o cidadão está sujeito aos deveres de cidadania, e entre eles consta o dever de pagar impostos. Pode-se até afirmar que o preço pago pela cidadania é o imposto. Gribnau (1999: 1) resume, de forma exemplar, esta questão ética e de cidadania subjacente ao pagamento de impostos ao afirmar que *“no real freedom without taxes exists, but taxes are themselves an encrachment upon the liberty of the citizens”*.

As empresas, como cidadãs de um determinado país, são detentoras de direitos e deveres e o cumprimento das suas obrigações legais, nomeadamente o pagamento dos impostos, são deveres que todas as empresas devem respeitar (Barker, 2003; Garriga & Melé, 2004). Este dever não diz respeito a qualquer questão ética. Aliás, o sujeito da

A fiscalidade empresarial

ética é a pessoa e não a empresa, a empresa não tem responsabilidades éticas, mas poderá ter responsabilidades jurídicas (Moreira, 2008).

Carrol (1991) construiu um modelo de responsabilidade social das empresas em forma de pirâmide, onde incorpora quatro categorias de responsabilidades da empresa: na base dessa pirâmide está a responsabilidade económica, no sentido que a empresa deve preocupar-se com a produção de bens e serviços úteis à sociedade e aos consumidores com o objetivo de obter lucro; o segundo patamar é constituído pela responsabilidade legal, em que a empresa deve exercer a sua função dentro do quadro legal estabelecido na sociedade, em que está inserida; no terceiro patamar encontra-se a responsabilidade ética, isto é, os comportamentos éticos que se espera que as empresas tenham e, por fim, no quarto patamar, encontra-se a responsabilidade filantrópica, a que corresponde a um conjunto de ações empreendidas pela empresa, como resposta às expectativas sociais. Decorre desta pirâmide que a responsabilidade legal, isto é, o cumprimento das normas jurídicas vigentes num determinado país, nomeadamente o pagamento de impostos, antecedem as responsabilidades éticas.

Post, Lawrence & Weber (1999) têm um entendimento diferente sobre a constituição da responsabilidade social das empresas, entendem que a responsabilidade da empresa se divide em três áreas, a económica, a legal e a social e identificam e limitam a responsabilidade social das empresas apenas à esfera social em que a empresa se insere. No entanto, para estes autores existe também uma separação entre a responsabilidade legal e a responsabilidade ética, embora, a responsabilidade ética exija a responsabilidade legal.

Segundo Dubbink & Liedekerke (2009) existem muitas e variadas formas de conceptualizar a responsabilidade social das empresas, embora considerem que a forma mais correta de a representar deve ser, à imagem do modelo de Carroll (1991), uma responsabilidade dividida em quatro patamares: económico, legal, ético e filantrópico. Estes autores efetuam a distinção entre estes patamares recorrendo a conceitos neo kantianos, mas não alteram a perceção da responsabilidade legal, que classificam como a necessidade de obedecer às leis e que se encontra no patamar anterior à responsabilidade ética.

A fiscalidade empresarial

Esta posição parece correta até porque, como refere Moreira (2008), a ética nem sempre coincide com a legalidade: nem tudo o que é ético é legal, nem tudo o que é legal é ético. Em todo o caso, entende-se que o cumprimento da responsabilidade legal da empresa é uma obrigação de cidadania e um princípio da responsabilidade ética.

As empresas, como qualquer outro contribuinte, devem cumprir, por vontade própria, por medo ou por qualquer outra razão, com as suas obrigações legais. Mas, para poderem cumprir essas obrigações legais suportam um determinado custo. Esse custo, o custo de cumprimento, define-se como os custos suportados pelos contribuintes para que possam cumprir com as suas obrigações fiscais (Haig, 1935; Wicks & Killworth, 1967; Sandford, 1973; Vaillancourt, 1987; Alm, 1988; Sandford, Godwin & Hardwick, 1989; Friedman & Waldfogel, 1995; Evans, 2003; James & Nobes, 2007; Abdul-Jabbar & Pope, 2008; Lopes, 2008; Araújo, 2009; Fernandes, 2010; Sanches, 2010; Shaw, Slemrod & Whiting, 2010).

Das-Gupta (2006) apresenta uma definição muito semelhante a esta, isto é, o custo de cumprimento é entendido como o custo suportado pelos contribuintes, para que possam cumprir as suas obrigações fiscais, mas acrescenta o custo de planeamento fiscal que visa a poupança nos impostos.

Shaw, Slemrod & Whiting (2010) constata que os impostos impõem custos, tanto no que se refere ao pagamento do próprio imposto como custos que são verdadeiras perdas para a sociedade¹². Estes autores apontam como perdas para a sociedade os custos administrativos e os custos de cumprimento.

A questão dos custos de cumprimento foi pela primeira vez referenciado por Smith (1983) que alertou para a necessidade de existir economia na cobrança, no sentido de se obter o máximo de receita fiscal com o menor custo possível. No entanto, a origem da preocupação com os custos de cumprimento deve-se a Haig (1935), que tentou estimar esses custos no caso de empresas norte americanas. Maloon & Oster (1957) estudaram os custos administrativos e de cumprimento associados aos impostos sobre as vendas. Johnston (1963) debruçou-se sobre os custos de cumprimento das empresas norte

¹² O pagamento do próprio imposto não é uma perda para a sociedade, mas sim uma transferência de rendimentos dos contribuintes para o Estado.

americanas relativamente ao imposto sobre o rendimento. Posteriormente, Wicks & Killworth (1967) estudaram os custos administrativos e os custos de cumprimento para os impostos locais e nacionais. Mas, foi nas décadas de oitenta e noventa do século passado que a problemática dos custos de cumprimento assumiu uma maior relevância, sobretudo devido à introdução dos sistemas denominados de *self-assessment* ou de autoavaliação (Tran-Nam & Glover, 2002; Abdul-Jabbar & Pope, 2008; Sanches, 2010).

Fernandes (2010) salienta que é possível encontrar diferentes modelos organizacionais e institucionais das administrações fiscais e que a esses diferentes modelos correspondem a diferentes custos, não só para o funcionamento dos próprios serviços de administração fiscal, como para os custos suportados pelos próprios contribuintes.

De acordo com a Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD (2013), é possível encontrar dois sistemas distintos para a determinação dos impostos a pagar: o sistema de avaliação administrativa, em que é a própria administração fiscal a responsável pela determinação do imposto que cada contribuinte deverá pagar; e o sistema de autoavaliação, onde a determinação do imposto a pagar é efetuada de acordo com a própria avaliação do sujeito passivo ou contribuinte.

A existência de modelos assentes na autoavaliação dos contribuintes, para além de significar uma transferência dos custos do Estado para alguns contribuintes, exige que esses mesmos contribuintes tenham uma perceção do sistema fiscal, dos seus processos e possuir um algum grau de literacia fiscal (Loo, McKerchar & Hansford, 2010; Palil, 2010).

Sanches (2010) entende que esta transferência de custos é uma falsa questão, dado que todos os custos relacionados com a atuação do Estado são sempre suportados pelos contribuintes e recoloca a questão em termos de eficiência e justiça, isto é, questiona se os custos globais são maiores se for o Estado a suportar esses custos ou se for o contribuinte a assumir e arcar com os referidos custos e, por outro lado, se é justo o Estado efetuar essa transferência.

A fiscalidade empresarial

Fernandes (2010) indica que a adoção dos modelos de autoavaliação é resultado da preocupação em aumentar a eficiência da máquina fiscal, pois permite um melhor aproveitamento dos recursos humanos afetos às funções de controlo e combate à evasão e fraude fiscal e, em última instância, uma redução dos custos de cumprimento dos próprios contribuintes.

A OECD (2007) constatou que sensivelmente cinquenta por cento dos seus países membros tinham adotado modelos assentes na autoavaliação dos contribuintes. A mesma organização, em 2013, refere que sessenta por cento dos seus membros e de outros países desenvolvidos ou emergentes possuíam modelos assentes num sistema baseado na autoavaliação. Este modelo permite que sejam os próprios contribuintes a declarar os seus rendimentos e relegar o Estado para um plano secundário mas, como referido anteriormente, implica uma transferência de custos do Estado para os contribuintes e para as empresas.

Nabais (2006) considera que a existência de Estado Fiscal pressupõe a liberdade de gestão fiscal que se traduz, entre outros aspetos, na liberdade de se incorrer nos menores custos de cumprimento possível e que, por essa razão, não se pode compreender que sobre as empresas possam impender um vasto conjunto de tarefas de administração ou gestão da generalidade dos impostos, próprios e alheios, e às quais são afetos dispendiosos meios humanos, materiais e financeiros.

Sarker (2003) constata que os sistemas de autoavaliação concedem ao contribuinte uma função primordial no sistema fiscal, pois permite-lhe que seja tributado de acordo com a sua própria avaliação e, ao mesmo tempo, permite a redução do risco de corrupção, porque elimina o contato entre o contribuinte e a máquina fiscal.

Apesar das vantagens potenciais que o sistema de autoavaliação pode representar, Fatt & Khin (2011) reconhecem que esses resultados só serão atingidos se existir um forte sentido de cooperação por parte dos contribuintes e, ao mesmo tempo, se existir uma forte literacia fiscal¹³.

¹³ Tojal (2011) num estudo efetuado sobre a literacia fiscal, em Portugal, conclui que a generalidade das pessoas e empresas apesar de conhecedoras dos principais impostos e que relativamente aos mesmos consideram que o sistema fiscal deveria ser menos complexo e ineficaz, não sabem o que é um imposto.

A adoção do modelo de autoavaliação veio dar relevância aos custos de cumprimento, embora Blumenthal & Slemrod (1995) reconheçam que a área dos custos de cumprimento seja uma área pouco estudada. Tran-Nam, Evans & Walpole (2000) apontam três motivos para que, durante um muito longo período de tempo, os custos de cumprimento não fossem objeto da preocupação da comunidade científica: 1) por se considerar insignificantes; 2) a não existência de um modelo que permitisse a minimização desses custos; e 3) a inexistência de dados publicados e disponíveis para a sua estimação.

Segundo Sandford (1995), nos últimos anos, esta situação tem vindo a alterar-se como consequência: das alterações na tecnologia, nomeadamente nas tecnologias da informação e comunicação, que permitem e facilitam a realização de inquéritos de grande dimensão; da introdução em alguns países, com particular realce para os países membros da OCDE, do imposto sobre o valor acrescentado, tido como um imposto com importantes custos de cumprimento; do crescimento da importância das pequenas e médias empresas onde os custos de cumprimento podem assumir alguma importância; e, por fim, como resultado do constante acréscimo da complexidade dos diversos sistemas fiscais.

Heij (1995) refere que o interesse da comunidade científica pela área dos custos de cumprimento foi incrementado pela competição internacional pelo investimento estrangeiro, que tem originado a análise comparativa entre os custos de cumprimento dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, sobretudo do continente asiático.

Este acréscimo de atenção sobre os custos de cumprimento tem-se refletido no aparecimento de diversos estudos visando identificar e, dentro do possível, estimar os custos de cumprimento em diversos países: na Austrália (Pope, 1993), no Canadá (Vainllacourt, 1989), nos Estados Unidos da América (Slemrod, 1984, 1992, 1996), na Espanha (Diaz & Delgado, 1995), na Holanda (Allers, 1994), na Malásia (Abdul-Jabar & Pope, 2008), em Portugal (Lopes, 2008), no Reino Unido (Sandford, Godwin & Hardwick, 1989), na Nova Zelândia (Sandford & Hasseldine, 1992), na Suécia (Malmer, 1995) e em Singapura (Ariff, Loh & Talib, 1995).

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.

4.7 – Classificação dos custos de cumprimento

Olivier & Bartley (2005), embora considerem que existem diversas formas de classificar os custos de cumprimento, referem que estes custos devem dividir-se em custos monetários e custos não monetários. Consideram, ainda, que os custos monetários podem assumir um caráter voluntário, isto é, são os custos que a empresa assume, por sua iniciativa (como por exemplo os custos do planeamento fiscal) para cumprir com as suas obrigações legais; ou um caráter involuntário, isto é, os custos que a empresa tem, obrigatoriamente, que assumir para cumprir com as suas obrigações legais.

Lopes (2008) questiona se os custos de planeamento fiscal devem ser considerados como custos de cumprimento. A autora apresenta duas posições opostas: sendo os custos de planeamento fiscal custos voluntários, não deveriam ser considerados custos de cumprimento mas, como o planeamento fiscal resulta da própria existência do sistema fiscal, os custos de planeamento fiscal deveriam integrar os custos de cumprimento. Perante esta dualidade, Lopes (2008) inclina-se para aceitar que os custos de cumprimento englobem os custos de planeamento fiscal.

A aceitação dos custos de planeamento fiscal como parte integrante dos custos de cumprimento é partilhada por diversos autores (e.g. Das-Gupta, 2006; Shaw, Slemrod & Whiting, 2010), mas a justificação mais interessante para essa aceitação deve-se a

A fiscalidade empresarial

Nabais (2006). Este autor considera que o princípio do estado fiscal e das liberdades económicas fundamentais de uma economia de mercado implica a liberdade de gestão fiscal, isto é, reconhecimento da livre conformação fiscal das empresas, que assim podem planificar os seus atos económicos de maneira a, no estrito respeito pelas leis fiscais, evitar o pagamento de impostos ou a poupar nos impostos.

Os custos de cumprimento também podem ser classificados de acordo com a sua distribuição temporal. De acordo com este critério, os custos de cumprimento podem ser classificados como: custos iniciais, que ocorrem aquando da introdução de um novo imposto ou em resultado de uma reforma fiscal; custos provisórios, são os custos surgidos no período em que os agentes económicos se adaptam ao novo imposto ou ao novo sistema fiscal; e os custos regulares que são os custos associados ao normal cumprimento dos impostos (Sandford, Godwin & Hardwick, 1989).

Os custos iniciais e os custos provisórios resultantes da criação de um novo imposto ou de uma reforma do sistema fiscal podem atingir valores elevados e apresentam características regressivas, dado que as empresas de pequena dimensão têm de suportar um custo maior quando comparado com as empresas de maior dimensão (Tran-Nam, 2000; Rametse & Pope, 2002, 2005). No entanto, se se atender à realidade portuguesa estes custos têm um impacto pouco relevante, dado que o sistema fiscal português tem demonstrado alguma estabilidade. Nos últimos cem anos ocorreram quatro reformas fiscais, a reforma de 1922, a reforma de 1929, a reforma de 1958 – 1965 e a reforma de 1984 – 1988 (Porto, 2001; Guimarães, 2005; Cruz, 2010). No entanto, como refere Guimarães (2005), depois desta última reforma fiscal têm ocorrido algumas medidas de ajustamento. Tais medidas de ajustamento, leva a que os custos provisórios sejam, nesta perspetiva, incluídos nos custos regulares (Bertolucci, 2001). Por esse motivo, Lopes (2008) para responder à questão de quanto custa pagar impostos em Portugal tenha utilizado os custos regulares, ou seja, os custos que se mantêm depois da fase inicial de adaptação ao novo imposto.

Alguns autores (e.g. Sandford, 1973; Sandford, Godwin & Hardwick, 1989; Shaw, Slemrod & Whiting, 2008; Jabbar & Pope, 2008; Sanchez, 2010; Lignier & Evans, 2012) apresentam uma outra forma de classificar os custos de cumprimento. De acordo

A fiscalidade empresarial

com estes autores, os custos de cumprimento podem ser divididos em custos de tempo, custos monetários e custos psicológicos.

Os custos de tempo correspondem ao valor do tempo gasto pelas empresas no cumprimento das obrigações fiscais. Incluem-se neste tipo de custos, o tempo despendido pela empresa com os assuntos fiscais e que pode ser medido pelo valor dos salários pagos aos empregados com responsabilidade de execução dessa tarefa (Jabbar & Pope, 2008). Outros autores (e.g. Tran-Nam, Evans & Walpole, 2000; Lopes, 2006, 2008) salientam que este tipo de custo é muito difícil de determinar.

Os custos monetários correspondem aos custos assumidos pela empresa nos serviços de apoio fiscal, nas despesas em comunicações, nos livros de caráter fiscal, nos combustíveis, no equipamento e as despesas em consultores fiscais (Hudson & Godwin, 2000).

Por último, nos custos psicológicos inclui-se a ansiedade que a empresa experimenta na sua relação com o fisco em virtude do receio de infração ou da crença que na relação com o fisco nunca se está inteiramente seguro (Pope, Fayle & Chen, 1994; Coleman, Mckerchar, Walpole, Woellner & Zetler, 2005). A propósito dos custos psicológicos, Evans & Tran-Nam (2001) salientam que, embora esses custos possam ser relevantes, nenhum estudo conseguiu quantificar o seu montante.

Outros autores (e.g. Hanefah, Ariff & Kasipillai, 2002; Lopes, 2008, 2012) propõem uma classificação diferente para os custos de cumprimento. De acordo com estes autores, os custos de cumprimento, na perspetiva das empresas, devem ser classificados como custos internos e custos externos. Os custos internos incluem os custos de tempo e todos os outros custos que a empresa tem de assumir para poder cumprir com as suas obrigações fiscais (e.g. computadores e *software*, custos de arquivo e registos, fotocópias, impressos, viagens e deslocações, telefone, *internet*, faxes, despesas de caráter geral e outras despesas). Os custos externos correspondem aos custos suportados pelas empresas com consultores externos especializados nas questões fiscais.

4.8 – Determinação dos custos de cumprimento em Portugal

Pascoal (2008) ao estudar as diferenças entre as pequenas e médias empresas e as grandes empresas em Portugal constata, relativamente à informação contabilística e fiscal, que as grandes empresas dispõem, na generalidade dos casos, de serviços internos de contabilidade, que fornecem toda a informação fiscal relevante para a administração fiscal. Este mesmo autor constata que este tipo de empresas recorre a serviços externos especializados em contabilidade e/ou fiscalidade quando tem perante si problemas ou questões específicas e que requerem um elevado grau de especialização técnica. Tal comportamento também é visível noutros países. Angelakis, Theriou & Floropoulos (2010) demonstram, a partir de um estudo realizado em empresas gregas e finlandesas, que são as grandes empresas que podem recorrer/utilizar as novas e modernas ferramentas de gestão, quer do ponto de vista contabilístico, quer fiscal.

Já quanto às empresas de pequena dimensão, Cardoso (2012) conclui que recorrem, na sua generalidade, aos serviços de contabilidade em regime de *outsourcing*, as quais são responsáveis pelo fornecimento da informação requerida pela administração fiscal.

Os trabalhos científicos anteriormente citados permitem concluir que a adoção da classificação dos custos de cumprimento em custos internos e custos externos é a que melhor se adapta à realidade empresarial portuguesa. Talvez por essa mesma razão, Lopes (2008, 2012), no único estudo conhecido sobre os custos de cumprimento em Portugal utilizou esta classificação. Por todas estas razões, ao longo deste trabalho partilha-se esta classificação para os custos de cumprimento, isto é, entende-se que os custos de cumprimento, que uma empresa tem de assumir para cumprir com as suas obrigações fiscais, ocorrem por aqueles dois tipos de custos: os custos internos e os custos externos.

Para determinar os custos de cumprimento da tributação do rendimento em Portugal, Lopes (2012) começou por determinar os custos internos. Com esse objetivo, questionou diretamente as empresas que constituíram a sua amostra relativamente ao tempo gasto no cumprimento das obrigações fiscais e ao valor, em euros, que imputaram a cada hora gasta naquelas tarefas. Estes dados permitiram que a autora determinasse o tempo médio mensal utilizado pelas empresas no cumprimento das suas

obrigações fiscais, sendo esse valor de 52 horas, a que correspondeu um valor médio mensal de 1 676 €. Obtidos estes valores mensais, a autora extrapolou os resultados para valores médios anuais, tendo indicado que as empresas gastam, em termos de custos de tempo, 20 122 €.

Quanto aos outros custos, Lopes (2012) aponta para uma despesa média anual 5 271 €, embora reconheça que estes custos são difíceis de determinar dado que envolvem despesas tão díspares como a aquisição de computadores e *software*, custos de arquivo e registos, fotocópias, impressos, viagens e deslocações, telefone, *internet*, faxes, despesas de caráter geral e outras despesas.

Já relativamente aos custos externos, a sua determinação foi muito mais fácil dado que correspondem aos custos com os pagamentos aos diversos técnicos/profissionais a que as empresas recorreram e do qual existe documentação na empresa. Estes custos ascenderam, de acordo com o trabalho que tem vindo a ser referenciado, a 10 062 €. Como resultado da soma de todos estes custos, Lopes (2012) considerou que os custos de cumprimento em Portugal, por ano e em termos médios, ascendem a 37 860 €.

4.9 – Deambulações em torno do planeamento fiscal

Lopes (2012) aponta as seguintes limitações na sua definição e cálculo dos custos de cumprimento: 1) não considerar a distinção entre custos de cumprimento voluntários (ou de planeamento fiscal) e custos involuntários; e 2) não considerar os benefícios que decorrem do cumprimento de alguns impostos.

Apesar de se compreender a existência destas limitações não se entende, pelas razões a seguir expostas, como verdadeiramente relevantes para a determinação do custo de cumprimento ou causadoras de um grande desvio relativamente ao valor do custo de cumprimento. A questão da distinção entre custos de cumprimento voluntários ou de planeamento fiscal e os custos involuntários já foi abordada anteriormente. Volta-se a este tema. Sanches (2010) afirma que o planeamento fiscal seria desnecessário num mundo ideal em que o sistema fiscal fosse caracterizado pela racionalidade, sem distorções ou outras intromissões de interesses provocadas por grupos de pressão e em que os contribuintes não apresentassem qualquer interesse ou vontade de reduzir o

montante de imposto a pagar. Ora, como reconhece este autor, este mundo ideal não existe, pelo que as empresas têm o direito ao planeamento fiscal (Sanches, 2007).

Fernandes (2012) refere que o planeamento fiscal é um jogo de vontades em que uma das partes, o contribuinte, pretende ver a sua carga fiscal reduzida e o legislador, a outra parte, pretende que determinadas realidades devam estar isentas ou pagar menos impostos que outras. No âmbito deste jogo, este autor, considera que o contribuinte é autónomo e livre para decidir se, face a um determinado negócio, opta pela via mais onerosa ou se, por outro lado, pela via menos onerosa.

Pereira (2009) considera que esse direito ao planeamento fiscal se traduz na gestão fiscal que consiste em minimizar os impostos a pagar por via legítima e lícita¹⁴.

Scholes, Wolfson, Erickson, Maydew & Shevlin (2009) apresentam uma diferente perspetiva da gestão fiscal ao considerarem que a gestão fiscal não pode, em termos estratégicos da empresa, ter apenas como objetivo final o pagar menos impostos, mas sim, aumentar o rendimento da empresa após impostos. Esta perspetiva obriga a que as empresas efetuem uma abordagem multivariada às questões fiscais, sobretudo com a ponderação dos custos não fiscais, nomeadamente os custos de cumprimento, porque, como bem salientam aqueles autores, a adoção de determinadas opções podem minimizar o imposto a pagar, mas, ao mesmo tempo, originar o aumento de outros custos.

Apesar destas diferentes perspetivas, Nabais (2010) defende que as empresas podem desenvolver a sua atividade fiscal de acordo com critérios de evitação dos impostos ou de poupança fiscal, desde que não violem as leis fiscais, nem se abuse da liberdade de configuração jurídica dos factos tributários. E as empresas procuram minimizar, dentro dos limites legais, os seus encargos sejam elas empresas privadas ou empresas públicas como demonstraram Formigoni, Antunes & Paulo (2009).

¹⁴ Goncharov & Zimmermann (2006), apesar de reconhecerem que o planeamento fiscal deve ser efetuado dentro do espírito da lei, chamam à atenção, a partir do exemplo das empresas russas, para as sociedades onde existe uma aversão generalizada ao pagamento de imposto, onde o planeamento fiscal pode dar origem a comportamentos ilegais, nomeadamente a apresentação de resultados contabilísticos fictícios de modo a pagar menos impostos e/ou à existência de contabilidade paralela.

A fiscalidade empresarial

Bonner, Davis & Jackson (1992) salientam que o planeamento fiscal está ao alcance das empresas de duas formas distintas: ou é efetuado internamente nas empresas se elas dispuserem de colaboradores qualificados para esse efeito ou são efetuado por especialistas externos à empresa. Em qualquer destas formas utilizadas pelas empresas é possível determinar o seu custo. Não parece haver necessidade, na definição de custos de cumprimento, efetuar a distinção entre custos voluntários e custos involuntários. Ambos são, se ocorrerem no estrito respeito pela lei, custos de cumprimento.

Uma questão muito mais interessante é perceber se e em que medida as empresas nacionais fazem uso, na sua definição estratégica, da gestão fiscal. Para melhor responder a esta questão importa perceber qual é a estrutura do setor empresarial em Portugal. Esta estrutura é apresentada no Quadro 10.

Quadro 10
Estrutura do setor empresarial em Portugal em 2011

Tipo de Empresa	Número de Empresas	Pessoal ao Serviço	Dimensão Média	Volume de Negócios em 1000 €
Por Forma Jurídica:				
- Empresas Individuais	769 156	890 064	1,16	17 476 942
- Sociedades	367 541	2 960 527	8,05	372 337 136
Por Dimensão:				
- Pequenas e Médias Empresas	1 135 537	2 978 383	2,62	208 201 757
- Grandes	1 160	872 208	751,90	181 612 321

Fonte: Adaptado de Instituto Nacional de Estatística (2013)

O Quadro 10 permite retirar as seguintes conclusões:

- as empresas individuais correspondem a 67,7% da totalidade das empresas em Portugal;
- as Pequenas e Médias Empresas constituem 99,9% da totalidade das empresas portuguesas;
- a dimensão média das Pequenas e Médias Empresas, calculada como o número médio de trabalhadores por cada empresa, é de 2,62 trabalhadores;
- o volume médio de negócios das Pequenas e Médias Empresas ascende a 183 350€.

A fiscalidade empresarial

A Comissão das Comunidades Europeias (2003) recomendou, e o Instituto Nacional de Estatísticas seguiu essa recomendação, que se defina como pequena empresa, uma empresa que empregue menos de cinquenta pessoas e cujo volume de negócios anual não exceda os dez milhões de euros. Ainda de acordo com aquela recomendação, considera-se uma micro empresa uma empresa que empregue menos de dez pessoas e cujo volume de negócios não exceda os dois milhões de euros. Tais definições e as conclusões retiradas do Quadro 10 permitem afirmar que o tecido empresarial português é constituído, fundamentalmente, por Micro e Pequenas Empresas.

Recoloca-se, neste contexto empresarial, a questão de saber se as empresas incorporam a gestão fiscal nas suas estratégias. Para as grandes empresas, embora em número irrelevante no contexto empresarial português, parece não existirem dúvidas que têm em consideração a gestão fiscal (Sanches, 2006; Lopes, 2008). Já relativamente às Pequenas e Médias Empresas a resposta não é tão fácil: não existem estudos, em Portugal, sobre esta questão.

No entanto, Drucker (2006) refere que as pequenas empresas caracterizam-se pelo facto de serem um património familiar, normalmente com uma gestão pouco profissional, sendo esta uma das suas limitações. Simões (2001) apresenta uma conceção diferente, pois alega que as empresas de menor dimensão começam a sentir a necessidade de adotar uma gestão profissional, de modo a garantir o seu sucesso num mundo competitivo e globalizado.

Smulders & Stiglingh (2008) num estudo sobre o custo de cumprimento fiscal para as pequenas e médias empresas sul-africanas reconhecem que essas empresas implementam instrumentos de gestão fiscal. Hanefah, Ariff & Kasipillai (2002) e Pope & Abdul-Jabar (2008) chegam a essa mesma conclusão num estudo sobre as pequenas e médias empresas na Malásia. Chen, Chen, Cheng & Shevlin (2010) questionam se as empresas familiares são mais agressivas do ponto de vista do planeamento fiscal e chegam à conclusão que estas empresas são ativas do ponto de vista da sua gestão fiscal, mas apresentam um comportamento menos agressivo em termos fiscais que outras empresas.

Crê-se que a situação em Portugal não seja diferente: as Pequenas e Médias Empresas também recorrem ao planeamento fiscal. Assim, os custos de cumprimento devem incluir os custos voluntários ou de planeamento, não fazendo sentido qualquer distinção entre os custos voluntários e os custos involuntários.

4.10 – Benefícios dos custos de cumprimento

A segunda das limitações prende-se com o facto de não se ter em consideração os benefícios que decorrem do cumprimento de alguns impostos. Lignier & Evans (2012) referem que os benefícios que decorrem do cumprimento dos impostos dividem-se em três grandes áreas: 1) a possibilidade de dedução de alguns custos de cumprimento; 2) os benefícios de *cash flow*; e 3) benefícios na gestão.

A primeira das áreas de benefícios, os benefícios resultantes da dedução de alguns custos de cumprimento, não ocorre, na realidade fiscal portuguesa, pelo facto de serem custos de cumprimento, mas sim por serem considerados custos.

Os benefícios de *cash flow* resultam da possibilidade que as empresas dispõem para utilizar o montante de imposto coletado durante o hiato temporal existente entre o período em que esse imposto é pago pelo contribuinte e o momento em que deve ser entregue pelas empresas nos cofres públicos.

Allers (1994) refere que os benefícios de *cash flow* dependem do montante de imposto retido por cada empresa, do período de tempo que esse montante fica à disposição da empresa e a sua valorização vai depender da taxa de juros a aplicar. O próprio autor reconhece a dificuldade na determinação e valorização dos benefícios de *cash flow* ao indicar que o valor obtido não é mais do que um indicador da magnitude desse benefício.

Susila & Pope (2012) referem que o benefício de *cash flow* resulta da multiplicação do rendimento de cada tipo de imposto com a taxa de juros e com o período de tempo que a empresa pode dispor de montante de imposto retido e propõem a seguinte fórmula de cálculo:

$$CFB = \sum_{i=m}^n TR_i \times \left(\frac{P_i}{365} \right) \times I_i$$

em que:

CFB – Benefício de *cash flow* nacional;

TR – Rendimento dos diferentes impostos;

P – Hiato temporal existente entre o período em que o imposto é pago pelo contribuinte e o momento em que é entregue pelas empresas nos cofres públicos;

I – Taxa de Juros (valor médio)

Conforme referem estes autores, a montante obtido significa o montante potencial de benefício de *cash flow* e não o benefício efetivo.

Lopes (2008) refere que os benefícios de *cash flow* não são verdadeiros benefícios, mas sim uma transferência entre o setor público e o setor privado. Tran-Nam, Evans, Walpole & Ritchie (2000) admitem que esse benefício pode assumir valores negativos. Pope (1995) reconhece a importância destes benefícios, mas, no estudo realizado na Austrália, não conseguiu calculá-los em virtude de não dispor de informação suficiente. Smulders & Stiglingh (2008) não consideraram os benefícios de *cash flow* no estudo sobre os custos de cumprimento na África do Sul. Lopes (2010) no seu estudo sobre os custos de cumprimento da tributação do rendimento das empresas portuguesas também não os considerou. Todos estes estudos permitem concluir que podem existir benefícios de *cash flow* mas, pela sua dificuldade ou mesmo impossibilidade de cálculo, nenhum dos respetivos autores os contabilizou e utilizou na determinação dos custos de cumprimento.

Por fim, resta analisar os benefícios de gestão que decorrem do cumprimento de alguns impostos. A literatura é unânime em reconhecer que o cumprimento das obrigações fiscais pode originar vantagens para as empresas, ao permitir que essas empresas se dotem de instrumentos de informação indispensáveis a uma correta gestão (e.g. Gurd, Smith & Turner, 1998; Evans, 2006; Smulders & Stiglingh, 2008).

Como referem Antão, Gonçalves, Sousa, Pereira & Figueiredo (2009) a informação, principalmente, a económico/financeira, para a tomada de decisão é necessária a qualquer gestor/proprietário, independentemente da dimensão da empresa em análise.

A fiscalidade empresarial

Referem ainda estes autores que a contabilidade, enquanto sistema de informação, é fundamental para a gestão de qualquer tipo de empresa.

Como ficou anteriormente demonstrado, a estrutura empresarial de Portugal assenta nas micro e pequenas empresas. Neste tipo de empresas os utilizadores da informação financeira são, fundamentalmente, a administração fiscal, as entidades bancárias e, em menor grau, os detentores do capital, sobretudo quando não intervêm na gestão corrente dos negócios da sociedade (Pires & Rodrigues, 2008).

Serrasqueiro & Nunes (2004) constataam que um grande número de pequenas empresas contrata contabilistas externos, sobretudo, com o objetivo de elaborar informação contabilística para o cumprimento das suas obrigações legais e fiscais e não tanto para apoio à gestão.

A mesma conclusão é obtida por outros autores (e.g. Peña, 2005; Petry & Nascimento, 2009) ao reconhecerem que o sistema de informação contabilística serve sobretudo o âmbito fiscal, do que a informação de apoio à gestão. Cardoso (2012) reforça esta posição ao demonstrar que a contabilidade é encarada pelas empresas como um mal necessário para o cumprimento das suas obrigações fiscais e ignoram que a informação extraída da contabilidade é, por si só, uma ferramenta potencial de ajuda na gestão.

Estas conclusões são compagináveis com a experiência profissional do autor da tese. Ao longo de mais de vinte anos de atividade junto de micro e pequenas empresas permite constatar que essas empresas dão, para além da necessidade de cumprir com as obrigações fiscais e entidades bancárias, pouca importância à informação contabilística. Embora se reconheça que o cumprimento das obrigações fiscais pode originar vantagens para as empresas porque, permite que essas empresas se dotem de instrumentos de informação indispensáveis a uma correta gestão, não é possível estimar essas vantagens. Essa impossibilidade resulta da constatação que a generalidade das empresas não utiliza essa informação na sua gestão diária. Esta posição confirma-se também pela total ausência tanto de estudos de caráter científicos, como de outro tipo de estudos nesta área em Portugal. Torna-se, por isso, impossível a determinação, a quantificação e a utilização destes benefícios no cálculo dos custos de cumprimento.

4.11 – Os custos de cumprimento e o imposto sobre o consumo

Para além das limitações apresentadas por Lopes (2012), seria pertinente apontar uma outra que se relaciona com o facto desta autora calcular apenas os custos de cumprimento, relativamente à tributação sobre o rendimento. Será, portanto, lícito questionar se esses custos de cumprimento seriam profundamente alterados se se considerar os custos da tributação dos restantes impostos, em particular sobre o consumo.

Os custos de cumprimento dos restantes impostos parecem não ter muito impacto nos custos externos. Vários autores (Severo, 2009; Grazina, 2010; Costa, 2011; Joaquim, 2011; Coelho, 2012) têm demonstrado quais as funções que são atribuídas aos Técnicos Oficiais de Contas e/ou às empresas que prestam serviço na área da contabilidade. Desses trabalhos conclui-se que os Técnicos Oficiais de Contas e/ou as empresas que prestam serviço na área da Contabilidade são pagos para executarem todo o trabalho, amplo e variado, contabilístico e fiscal e não apenas uma parte dessas tarefas. Assim, os custos externos inerentes aos custos de cumprimento da tributação sobre o rendimento calculados por Lopes (2008, 2012) são os mesmos para todo o tipo de impostos.

Os custos de cumprimento dos restantes impostos, sobretudo o imposto sobre o valor acrescentado, podem implicar um ligeiro aumento dos custos internos. É unanimemente aceite pelos diversos autores (Sandford, 1995; Hasseldine & Hansford, 2002; Skatteverket, 2006; Susila & Pope, 2012), que o imposto sobre o valor acrescentado apresenta um acréscimo de custos administrativos para as empresas. A questão é saber quanto é que significa esse aumento. Susila & Pope (2012) no seu estudo sobre o custo de cumprimento referente às grandes empresas indonésias estimaram que o custo de cumprimento do imposto sobre o valor acrescentado representava sensivelmente 43% dos custos de cumprimento. Smulders & Stglingh (2008) obtiveram percentagens semelhantes para as pequenas empresas sul-africanas. Não existe nenhum estudo para a situação portuguesa, mas não se crê que venha a ultrapassar o montante dos custos totais de cumprimento que foi estimado por Lopes (2012).

Lopes (2008, 2012), recorde-se, obteve como custo de cumprimento da tributação sobre o rendimento o montante, por ano e em termos médios, 37 860 €. Este valor, elevado e pouco realista para a generalidade das empresas que constituem o tecido empresarial

português, é o único estudo existente em Portugal e serve como indicador do valor do custo de cumprimento de todos os impostos vigentes em Portugal.

Mesmo considerando que esse valor é, na nossa convicção não científica, excessivamente alto para os custos de cumprimento, está-se perante valores que têm um grande impacto na vida quotidiana das empresas e que, por isso, não podem ser menosprezadas pela respetiva gestão. Ainda mais quando está-se perante empresas ou organizações que seguem ou afirmam seguir os princípios ou valores da Gestão pela Qualidade Total.

4.12 – Síntese do capítulo

Neste capítulo abordou-se a questão fiscal. Esta abordagem iniciou-se com a análise da necessidade de existência de impostos e a evolução das sociedades até ao Estado Fiscal. Constatou-se que os estados fiscais, isto é, os estados atuais, baseiam-se no pagamento de impostos e que esses impostos são um dever que todos devem assumir, mas que tem consequências económicas.

De entre todas essas consequências pode-se encontrar os custos assumidos pelos contribuintes, e em particular pelas empresas, para o cumprimento das suas obrigações fiscais. Esses custos, para o caso português, foram determinados a partir do estudo científico efetuado por Lopes (2008, 2012), os quais permitiram perceber que esses valores podem atingir verbas significativas para a realidade económica e empresarial portuguesa. Estes elevados custos permitem afirmar que uma empresa ou organização que se diga seguidora da filosofia da Gestão pela Qualidade Total não pode ficar alheia à questão fiscal e não poderá deixar de aplicar esses mesmos princípios na sua prática fiscal.

"Vem por aqui" - dizem-me alguns com os olhos doces
Estendendo-me os braços, e seguros
De que seria bom que eu os ouvisse
Quando me dizem: "vem por aqui!"
Eu olho-os com olhos lassos,
(Há, nos olhos meus, ironias e cansaços)
E cruzo os braços,
E nunca vou por ali...
(...)
Ah, que ninguém me dê piedosas intenções,
Ninguém me peça definições!
Ninguém me diga: "vem por aqui!"
A minha vida é um vendaval que se soltou,
É uma onda que se levantou,
É um átomo a mais que se animou...
Não sei por onde vou,
Não sei para onde vou
Sei que não vou por aí!
José Régio

Capítulo 5

Opções Metodológicas

O Homem, como ser ontologicamente curioso, tem-se interrogado, ao longo da sua existência, sobre um conjunto de questões da realidade, natural ou social, em que se insere. Esta curiosidade representa a primeira grande motivação para a investigação (Sousa, 1999) e o homem como ser inteligente que é, compreende o que o rodeia “cientificando as relações que observa, quer através dos seus próprios sentidos, quer através dos meios artificiais criados para receber a informação que só por si mesmo não é capaz de obter” (Baptista, 2005: 143).

Já Popper (1988) tinha referido que as respostas àquelas interrogações passaram muitas das vezes pela observação atenta e continuada da realidade tornando-se, os nossos órgãos sensoriais como as fontes de conhecimento. No entanto, Castro (2001) alerta que esta apreensão efetuada diretamente pelos nossos sentidos pode ocasionar representações erradas ou distorcidas da realidade captada. O conhecimento comum ou do senso comum assenta, na opinião de Horton & Hunt (1981), nessa ilusão ou representação distorcida da realidade captada.

Opções metodológicas

A este tipo de conhecimento contrapõe-se o conhecimento científico, já que a ciência e o conhecimento pressupõem e exigem uma rutura com as evidências do senso comum (Nunes, 1991). Esta rutura é, para Caraça (1951), essencial para a ciência atingir os seus objetivos finais: a formação de um quadro ordenado e explicativo dos fenómenos do mundo físico e do mundo humano.

Caraça (1951) entende que se pode ter duas atitudes perante a ciência: ou se olha para ela como vem exposta nos livros, estática, como coisa criada ou se olha para ela como um processo dinâmico, em que se pretende acompanhar o seu processo de elaboração e as influencias, que o ambiente da vida social exerce sobre si e sobre a sua própria criação. Este autor, perante estas duas atitudes opta pela segunda e justifica-se da seguinte forma (1951: XIII):

“A ciência encarada assim, aparece-nos como um organismo vivo, impregnado de condição humana, com as suas forças e as suas fraquezas e subordinada às grandes necessidades do homem na sua luta pelo entendimento e pela libertação, aparece-nos, enfim, como uma grande capítulo da vida humana social”.

No mesmo sentido pronunciou-se Luz (2002) ao defender que a ciência não é um empreendimento apenas dependente de procedimentos metodológicos, ou decisões teóricas e de técnicas de observação e, quando for o caso disso, experimentação, mas depende de múltiplos fatores de ordem social.

Para além de se partilhar as posições destes dois autores, subscreve-se o pensamento de Deus (1999) de que a ciência só faz sentido quando tiver o sentido do Mundo.

Neste capítulo é apresentada a metodologia de investigação utilizada no estudo. Efetuar-se-á um enquadramento epistemológico, justificar-se-á a escolha do estudo de caso, serão apresentados os participantes, as variáveis em estudo, os instrumentos de recolha de dados, as técnicas de tratamento de dados, os mecanismos de garantia da qualidade da investigação e o modelo conceptual.

5.1 – O positivismo

Husserl (2003) afirma que a nossa época não acredita senão em realidades, sendo que a mais forte realidade é a ciência¹⁵. Porquê a ciência?

A esta questão Saraiva (1978) apresenta uma resposta muito pertinente: porque a ciência é, fundamentalmente, uma fonte de saber. Embora esta seja uma resposta muito interessante levanta, por si só, uma outra questão relevante: a ciência é uma fonte de saber ou de conhecimento?

Não é objetivo deste trabalho entrar na discussão filosófica sobre a distinção entre saber e conhecimento¹⁶: partilha-se a opinião de alguns autores (e.g. Legrand, 1991, Huisman & Vergez, 1994; Thomson, 2007) de que o saber¹⁷ possa corresponder a conhecimento.

Se a ciência é uma fonte de conhecimento importa perceber qual o valor e o limite desse conhecimento. Entender e dar respostas a estas preocupações remete-se para os domínios da epistemologia. Caveing (2004) refere que só a epistemologia nos diz como se valida a ciência, enquanto Ulrich (2001) encara a epistemologia como a disciplina de carater filosófico, cujo objetivo é a origem, a natureza e a validade do conhecimento.

Nesta perspetiva da filosofia da ciência, Hughes & Sharrock (1997), DeLuca, Gallivan & Kock (2008) e Novas (2008) consideram que existem dois grandes e fundamentais ramos da epistemologia: o positivismo e o interpretativismo. Riley (2007) considera que o termo positivismo pode ter três significados diferentes:

- 1- pode ser entendido como evolução social no sentido definido por Comte;
- 2- pode ser entendido numa perspetiva mais filosófica, como o positivismo lógico;
- 3- pode ser entendido como um conjunto de práticas de pesquisa científica, a que se pode dar o nome de positivismo metodológico.

O positivismo metodológico não pode estar dissociado do conceito de positivismo definido por Comte (Caldwell, 1982; Steinmetz, 2005). De acordo com Comte (1989), a evolução intelectual do Homem passa por três estados:

¹⁵Para este filósofo, a ciência filosófica é aquilo que a nossa época tem mais necessidade.

¹⁶ Para aprofundar a análise da distinção entre saber e conhecimento veja-se James (1997) e Adams (2009).

¹⁷ Saber enquanto verbo, remete-nos para o conceito de conhecer e de conhecimento (Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, 2001).

Opções metodológicas

- 1- o estado teológico, ou fictício, em que o Homem interpreta os fenómenos como resultado de vontades sobrenaturais;
- 2- o estado metafísico, ou abstrato, em que o Homem interpreta os fenómenos como manifestações de forças ocultas; e
- 3- o estado positivo, onde o Homem busca o nexo dos fenómenos, descobrindo, entre eles, relações permanentes e estáveis. De acordo com este último estado, o positivismo limita o conhecimento à experiência de base sensorial, isto é, a partir da observação dos factos pretende encontrar um nexo de casualidade ou leis.

É possível, a partir desta posição apontar as seguintes características fundamentais do positivismo e que têm repercussões na pesquisa de científica, nomeadamente na metodologia:

- 1- todas as pesquisas devem ser quantitativas pois só estas, com base na experiência, garantem a generalização e a validação das leis¹⁸ (Morujão, 1992; Bond, 1993);
- 2- a operacionalização dos conceitos deve ser efetuada de tal forma que os factos possam ser medidos quantitativamente (Hughes, 1994);
- 3- no reducionismo, uma vez que os problemas em estudo serão melhor compreendidos se for possível reduzi-los aos seus mais simples elementos (Saraiva, 1978; Bond, 1993; Hughes, 1994; Easterby-Smith, Thorpe & Lowe, 2002);
- 4- na cientificidade da filosofia no sentido em que os problemas filosóficos e as eventuais conclusões tenham a objetividade dos problemas e conclusões científicas (Lalande, 2006);
- 5- na negação da metafísica e, ao mesmo tempo, uma forte crítica aos elementos apriorísticos do conhecimento (Legrand, 1991);
- 6- na independência entre o sujeito e o objeto de investigação (Easterby-Smith, Thorpe & Lowe, 2002; Lincoln & Guba, 2003); e
- 7- na conceção mecanicista da natureza e o determinismo dos factos naturais e humanos (Novas, 2008).

¹⁸ A Grande Enciclopédia Universal (2004) apresenta esta característica como a consideração da própria experiência como fonte única do conhecimento e do saber.

Opções metodológicas

Para Burrell & Morgan (2005), o positivismo, na perspectiva das ciências sociais, pode ser sintetizado através do pressuposto que o mundo social existe e que as suas características podem ser medidas através de métodos objetivos e que é possível explicar e prever os fenómenos através da análise da regularidade e das interrelações entre os seus elementos.

Posição idêntica é defendida por Smith (2003) ao considerar que para os positivistas, os factos sociais podem ser estudados da mesma forma que os factos naturais e que se podem estabelecer leis científicas quando se analisam as relações entre os diversos factos sociais.

Apesar destas opiniões, entende-se que o positivismo não se adequa à natureza dos fenómenos objeto deste trabalho de investigação. Não se adequa por três razões fundamentais.

A primeira dessas razões decorre do positivismo limitar o conhecimento à experiência de base sensorial, isto é, através da observação dos factos, com o objetivo de se deduzirem leis gerais (Saraiva, 1978). Como refere Mamede (1998), as ciências sociais sentiram, desde sempre, a necessidade de afirmar o seu estatuto científico perante as ciências naturais¹⁹, daí o recurso, por vezes abusivo, à formalização matemática, à transposição de conceitos e modelos matemáticos. Deste modo, os factos sociais, tal como todo o tipo de relações sociais, foram tidos como completamente mensuráveis e quantificáveis (Louçã, 1997). Torres (1999) demonstra que a Economia é uma ciência social e moral e não uma ciência exata onde o Homem é puramente ignorado e retirado. Esta conclusão efetuada para a Economia pode ser extensível às restantes áreas da Gestão: assiste-se à sua matematização e coisidificação (Lange, 1986). Ora, perante a complexidade subjacente ao comportamento organizacional inerente ao objeto em estudo (tanto em termos de implementação de sistemas de gestão pela qualidade total, como na relação entre as organizações e a fiscalidade) admitir que os factos sociais, porque está-se, efetivamente, perante factos sociais, possam ser separados da complexidade da vida social, isso significa ignorar toda a complexidade da vida social, as suas interrelações com os contextos sociais, políticos e institucionais. Aliás, como

¹⁹ Mamede (1998) realça sobretudo a Física que, segundo os positivistas, seria o modelo de ciência a seguir.

Opções metodológicas

claramente afirma Roberto (2006), o ideal positivista segundo o qual as mesmas causas conduzem sempre aos mesmos efeitos é cada vez menos sustentável.

A segunda razão prende-se com o facto de o positivismo ignorar o porquê dos factos. O porquê dos factos é, segundo Saraiva (1978), tão só perceber as causas que lhe estão subjacentes. Embora a noção de causa seja controversa²⁰, Blackburn (2008) refere que a noção de causa responde, ou pretende responder, ao objetivo de explicação dos fenómenos ou, por outras palavras, à questão de determinação do seu porquê. O positivismo aceita a existência desses laços de casualidade, desde que a causa e o efeito possam ser claramente identificáveis e separáveis e a natureza da determinação seja inequivocamente unívoca (Louçã, 1997). Giddens (2004) refere que nenhum facto ou fenómeno social pode ser analisado de forma isolada, isto é, sem se ter em consideração as relações que tem com outros factos ou fenómenos sociais. Este autor considera que os factos ou fenómenos sociais são complexos e multidimensionais, influenciando e sendo influenciados por todos os factos sociais. Ciente desta interdependência entre os fenómenos sociais, Louçã (1997) reconhece, de forma perentória, que as condições pressupostas pelo positivismo para aceitar a casualidade nem sempre são verificáveis, dado que recusa que uma causa possa tornar-se num efeito e que um efeito possa ser simultaneamente uma causa.

Por fim, a terceira razão reside na constatação que o positivismo ignora o papel ativo e importante desempenhado pelo sujeito na produção do conhecimento. Morin (2001) reconhece que o desenvolvimento da ciência que tem-se vindo a assistir é consequência dos princípios positivistas, em particular do princípio de que os objetos, que como se referiu anteriormente, são independentes do sujeito, poderiam ser observados e explicados, sem qualquer influência subjetiva, graças ao método experimental. Mas, ao mesmo tempo, Morin (1996) questiona se é possível a existência de objetividade e conclui que essa objetividade é particularmente difícil de obter em contexto caracterizados por elevados graus de complexidade. Chua (1986) considera que essa independência do objeto de estudo e do investigador é difícil de ocorrer, porque o investigador insere-se numa determinada organização, com a sua complexidade e incerteza, o que torna a ideia de neutralidade e racionalidade passível de crítica. Por

²⁰ A propósito dessa controvérsia sobre o conceito de causa, veja-se Pires (1989).

outro lado, Dancy (1997) e Parker & Roffrey (1997) relembram que o postulado positivista do observador neutro é limitador do espírito crítico essencial na construção científica.

5.2 – O interpretativismo

Ao positivismo contrapõe-se, como referido anteriormente, o interpretativismo.

O interpretativismo tem as suas raízes na corrente filosófica fenomenológica. Esta corrente filosófica, iniciado por Franz Bertano²¹ e prosseguida pelo seu discípulo Husserl (Heinemann, 2004), defende que fenómeno é tudo aquilo que intencionalmente está presente à consciência e é uma significação para a consciência, sendo que o conjunto dessas significações é o mundo ou a significação englobante (Morujão, 1990). Esta corrente filosófica abarca várias perspetivas, algumas delas muito diferentes entre si, e que, segundo Dowling (2007), podem ser divididas da seguinte forma: a perspetiva positivista, defendida por Husserl; a perspetiva pós-positivista defendida por Merleau-Ponty; a perspetiva interpretativista, defendida por Heidegger; a perspetiva construtivista, defendida por Gadamer; e, por fim, a fenomenologia enquanto método de investigação ou nova fenomenologia, defendida por Crotty.

Interessa, de entre todas estas perspetivas, analisar ainda que de uma forma muito sucinta, o pensamento de Heidegger. Afirma Heidegger (2005) que o ser²² deve ser apreendido a partir do tempo e que é na perspetiva e com referência ao tempo que os diferentes modos do ser são compreensíveis. Este autor, no seguimento do seu pensamento filosófico, considera que interpretar não pode ser entendido como uma mera tomada de conhecimento do compreendido, mas, sobretudo, o desenvolvimento das possibilidades permitidas pela compreensão.

No seguimento deste pensamento, De Villiers (2005) considera que o interpretativismo é um paradigma que, do ponto de vista ontológico, assume que a realidade é múltipla e

²¹ A utilização pela primeira vez do termo fenomenologia deve-se a Lambert, em 1764, e depois utilizado quer por Kant quer por Hegel embora em contexto distintos entre si (Morujão, 1990).

²² A questão do ser remete-nos para um ente que questiona e se torna transparente a si mesmo no seu ser e que Heidegger denomina *Dasein*.

que está dependente do tempo e do contexto²³ e, epistemologicamente, os resultados obtidos são subjetivos.

Encontra-se aqui o pressuposto fundamental do interpretativismo nas ciências sociais: a convicção que os métodos adotados nas ciências naturais (isto é, o método positivista) não se adequa ao modo de tratar os problemas ou questões do domínio das ciências sociais (Flowers, 2009). Se esses métodos não se adequam às questões do domínio das ciências sociais, o que defende o interpretativismo?

A abordagem interpretativista assenta em dois pilares fundamentais: 1) os fenómenos são objetos de perceção que não existem sem o observador que é parte integrante daquilo que se observa (Lee, 1991; Nicolaidis & Yorks, 2008); e 2) a compreensão dos fenómenos ocorre através da sua interpretação e ela é uma construção social inteiramente subjetiva²⁴ (Weber, 2004; Hatch & Cunliffe, 2006). Decorre destes dois pilares que a realidade ou o facto social em estudo pode assumir diferentes significados para diferentes investigadores (Lee, 1991), podendo, por isso, coexistir diferentes resultados acerca do mesmo facto (Morgan & Smircich, 1980; Denzin & Lincoln, 2013).

Parece que, face ao problema em estudo, que a metodologia interpretativista seria a mais indicada até porque, como reconhece Spender (1993), para além de permitir dar um sentido lógico a uma realidade multidimensional ou fragmentada, possibilita a interdependência entre diversos investigadores²⁵.

Contudo, chegados a este ponto, importa esclarecer que não se adota o paradigma interpretativista. Existem várias razões que justificam esta não adoção. O primeiro deles deve-se a Larsen & Wright (1997) quando estes autores apontam para a instabilidade epistemológica do interpretativismo, pelo facto de assentar naquilo que consideram ser a

²³ O sentido de contexto não pode ser associado ao conceito de espaço Heideggeriano. Para uma melhor compreensão do conceito de espaço para Heidegger veja-se Carvalho & Borges (2002).

²⁴ No entanto, como refere Lee (1991), esta subjetividade não é sinónimo de enviesamento ou parcialidade.

²⁵ Esta interdependência pode ser entendida na perspetiva clássica do fenómeno social total, em que a perceção e compreensão de um facto social só pode ocorrer através da interdisciplinaridade das diferentes ciências sociais.

Opções metodológicas

confiança que se deposita no investigador. Cientes desta limitação do interpretativismo, aqueles autores, reconhecem que a investigação interpretativa só poderá obter reconhecimento generalizado se for baseada num consenso crescente por parte da comunidade interpretativa sobre a validade de uma interpretação.

Ora, este consenso será uma tarefa muito difícil se não mesmo impossível, dado que o interpretativismo pressupõe, por natureza ontológica, a existência de diferentes interpretações para o mesmo facto social (Chua, 1986; Walsham, 1995; Dobson, 1999; Becker & Niehaves, 2007). Vieira (2009: 20) traduz, na perfeição, essa impossibilidade ao afirmar que:

“(o interpretativismo) não procura verdades últimas mas sim relatos que traduzam as diversas interpretações, pois considera que a realidade não é apreensível mas sim uma construção dos intervenientes que interagem com ela. Existe um envolvimento do investigador com os sujeitos, e a interpretação que ele faz dos fenómenos é resultado da sua experiência pessoal. O resultado da investigação produz uma descrição, usualmente narrativa, de situações concretas e há interpretações alternativas que são testadas. A ideia é que há múltiplas formas válidas e interessantes de ver o mundo”.

Esta afirmação de Vieira (2009) encerra, em si, outras razões explicativas para a não adoção da perspetiva interpretativista. Ao reconhecer que existem múltiplas formas válidas e interessantes de ver o mundo pode, em última instância, dar origem a uma posição sofisticada, em que o espírito humano não conseguirá obter soluções universalmente válidas para os diferentes problemas com que se depara nem permitir a existência de verdade nem a existência de ciências²⁶ (Silva, 1992). Rachels (2009), a propósito de uma outra realidade, questiona se existem ou não valores éticos universais e conclui que existem valores éticos que se podem considerar universais. Partilha-se esta posição: acredita-se que existem soluções universalmente válidas para alguns dos problemas que se deparam ao investigador.

A anterior afirmação de Vieira (2009) contém ainda um outro problema de natureza filosófica: a questão da experiência. Este autor refere que, de acordo com o paradigma interpretativista, a interpretação que um investigador faz dos fenómenos é resultado da sua experiência pessoal. A questão da experiência pessoal está subjacente à

²⁶ Esta posição não é novidade no mundo da gestão desde que a teoria contingencial demonstrou que não existe uma forma única e universal de gerir uma organização: tudo depende das contingências...

fenomenologia, que aliás nunca a conseguiu ultrapassar (Rachels, 2009), e manteve-se no interpretativismo. O que acontecerá ou que interpretação será efetuada se o objeto em análise pelo investigador for novo, isto é, em que não seja possível utilizar a experiência pessoal do investigador ou de qualquer outro investigador?

O interpretativismo, tal como a fenomenologia, não proporciona uma resposta adequada ao problema da relação entre experiência e os seus objetos, nomeadamente quando os objetos podem existir mas que nunca foram observados e analisados.

5.3 – O realismo crítico

Se não se adota nenhum dos dois grandes ramos da epistemologia, qual a alternativa?

A alternativa a estes dois grandes ramos da epistemologia passa pelo realismo. Freitas (1992) caracteriza o realismo como uma doutrina que reconhece a existência de realidades autónomas e, como tal, independentes do espírito que as pensa ou conhece. Está-se perante aquilo que se pode classificar de transcendência do objeto em relação ao sujeito. Tal não significa mais do que a constatação da total e completa independência entre a realidade e a consciência (Hale, 1997). Trata-se, pois, de uma atitude epistemológica segundo a qual há factos reais, independentes da consciência (Brink, 1984).

O realismo abarca duas vertentes distintas entre si: 1) o realismo ingénuo que admite que os fenómenos ou objetos são tal como se apreende e, sendo assim, é através da perceção sensorial que se obtém uma cópia fiel do mundo externo (Bonjour, 2004); e 2) o realismo crítico que, ao contrário do realismo ingénuo, concebe o conhecimento como meio de atingir a realidade oculta ou inteligível que existe por detrás da perceção sensorial ou sensível (Miller, 2008).

A justificação filosófica para o realismo crítico deve-se a Bhaskar (Mingers, 2000). É exatamente esta perspetiva que tem vindo a ser contraposta ao positivismo e ao interpretativismo (Losh, 2009). Bhaskar (1978), ao mesmo tempo que nega a visão antropocêntrica da realidade, acredita que essa realidade existe independentemente do conhecimento e da perceção. Este autor, ao defender que a realidade existe independentemente do conhecimento, admite que a resolução da investigação ocorre ao nível ontológico.

Opções metodológicas

Esta posição, no entender de Scott (2007), é de capital importância dado que o realismo crítico abarca duas componentes fundamentais: 1) o realismo, porque pressupõe que os objetos sociais existem ainda que o investigador possa, ou não, ter capacidade de os conhecer ou apreender; e 2) crítico, dado que reconhece que o conhecimento dos objetos é falível em consequência do caráter transitivo do próprio conhecimento.

Lund (2005), de uma forma exemplar, resume o objetivo do realismo crítico quando refere que esse movimento pretende mostrar que os fenómenos estudados numa investigação científica existem de facto e de forma autónoma e não são criadas ou construídas pelas mentes dos próprios investigadores e, ao mesmo tempo, não pressupõe, nem exige que os resultados dessa investigação científica sejam, ou possam, constituir-se como verdades absolutas.

Já no âmbito restrito das ciências sociais, Roberto (2006), caracteriza a posição do realismo crítico ao referir que: 1) qualquer atividade humana ocorre, sempre, numa determinada estrutura social; 2) os fenómenos sociais são vistos como consequência da interação de uma diversidade de estruturas; 3) essa diversidade de estruturas pode não ser plenamente e imediatamente perceptível mas os seus efeitos permitem a sua identificação; e 4) poderá não ser possível atingir a verdade científica embora os investigadores possam identificar e perceber os mecanismos que regulam os comportamentos sociais.

Adota-se, nesta perspetiva filosófica, a posição do 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.

5.4 – Estratégia de investigação

Mencionou-se no ponto anterior que a nossa posição epistemológica assentava no realismo crítico porque, entre outras razões, esta corrente filosófica não impõe nem afasta qualquer método a utilizar na investigação.

Contudo, rejeita-se a utilização de metodologias puramente quantitativas.

Parece não levantar qualquer dúvida afirmar que as disciplinas, na área económica (Economia ou a Gestão) pretendem estudar o comportamento do Homem, nas suas interações coletivas, com o objetivo último de contribuir para o progresso social e que podem ser englobadas nas denominadas ciências sociais.

Em 1923, Caraça (2010) considerava que a utilização de processos matemáticos no estudo de questões económicas, era não só legítimo como fundamental para a cabal perceção desses mesmos fenómenos económicos. A utilização de modelos quantitativos, na análise dos fenómenos económicos, desenvolve-se a partir dos meados do século XX, tornando-se a sua utilização, quase uma obsessão, para a Economia e a Gestão: tudo deveria ser quantificado, modelado e com um crescente mecanicismo (Thaler, 2000).

Popper (1987), numa posição crítica, afirmava que aquilo que ele mais gostava de criticar era a moda da imitação, referindo-se, este autor, às tentativas, fora do campo das ciências físicas, de imitarem as ciências físicas. Segundo este autor, a ideia de que existe tanta ciência num determinado assunto quanta a matemática que nele existir é um erro. Dir-se-ia que as ciências sociais recorreram a todo um arsenal matemático numa tentativa de imitarem as ciências ditas exatas, em particular a Física, e serem consideradas verdadeiras ciências.

O *homo economicus* assentou na modelação matemática e axiomática que quase o retirou do contexto social (Hutchison, 2000). Curiosamente, Caraça (2010) questiona por que razão quem quer estudar matematicamente os fenómenos económicos não poderá fazer as suas investigações e estudos sobre um Homem perfeito, o *homo economicus*, até porque, segundo o autor, não existem assim tantas diferenças relativamente ao homem real. Esta conceção obriga a que a metodologia seguida pelos investigadores das áreas económicas faça apelo da estatística e procurem,

Opções metodológicas

predominantemente, a obtenção de dados quantitativos sobre os fenómenos em estudo. Estes dados são, posteriormente, utilizados para criar ou corroborar um determinado modelo explicativo, que pode ser aplicado ou replicado noutra situação. Não é de estranhar que grande número de trabalhos de investigação recorra a esta metodologia quantitativa, quer na área da qualidade quer na área da fiscalidade.

Todavia, Caraça (2010), nesse texto inicialmente escrito em 1923, mas só recentemente publicado, chama a atenção para o passar das soluções obtidas na forma teórica para a prática. Esta passagem deve ser efetuada com muito cuidado para não se ser induzido em erro, porque não se pode tomar como certeza aquilo que é uma probabilidade (Caraça, 2010). Esta posição é o reconhecimento que a ciência económica não é uma ciência exata. Se de facto é, dentro de certas circunstâncias, possível prever ou antecipar o comportamento de um grupo de pessoas, já não é possível prever ou antecipar qual o comportamento de um determinado indivíduo ainda que integrado nesse mesmo grupo.

Afinal, o *homo economicus*, onisciente e perfeitamente racional, não existe. Nada de novo, já que, desde a década de cinquenta do século passado, que Simon (1955) defendeu a racionalidade imperfeita dos agentes económicos e Baerwald (1954) alertou para as consequências económicas da despersonalização do indivíduo que o *homo economicus* potencia.

O'Boyle (2007) declarou o *requiem* pelo *homo economicus* e propõe a sua substituição pelo *homo socioeconomicus*. Não se está perante uma mera substituição semântica. A proposta do *homo socioeconomicus* traduz a constatação que qualquer Homem incorpora em si mesmo, elementos da vida social, com a sua racionalidade limitada, com os vícios próprios dos seres humanos e com as suas próprias virtudes, e não um ser eminentemente racional. Esta alteração acabou por se refletir numa deslocação de metodologia, dando-se maior atenção a aspetos de natureza qualitativa. Daí que Roberto (2006) tenha constatado que as metodologias qualitativas têm vindo a ganhar importância, no âmbito das ciências sociais e, em particular, nas áreas económicas. Chegados a este ponto é importante deixar bem claro que também se rejeita a utilização de metodologias puramente qualitativas.

Ao mesmo tempo que as metodologias qualitativas têm vindo a ganhar importância, têm sido alvo de severas críticas (Punch, 2005). A crítica mais contundente e que já

Opções metodológicas

anteriormente foi abordada a propósito da corrente epistemológica do interpretativismo relativamente às características desta metodologia: o forte pendor naturalístico e interpretativo da realidade (Denzin & Lincoln, 2013). Apesar de se concordar com a posição de Astley (1985), quando este defende que qualquer investigação envolve uma enorme variedade de sentidos e interpretações, entende-se que este forte pendor interpretativo da realidade pode dar origem a tantas interpretações quantas os investigadores e, como isso, impedir a obtenção de soluções válidas para os problemas em estudo.

Rejeitadas as duas metodologias mais utilizadas em investigação científica, a quantitativa e a qualitativa, torna-se premente definir qual a estratégia de investigação adotada neste trabalho. Para a realização do presente trabalho de investigação, adota-se uma estratégia de investigação assente na metodologia *case study*.

Poderá, pelo que anteriormente foi dito, parecer paradoxal a opção pela metodologia *case study*, dado que esta metodologia tem sido muitas vezes associada às metodologias qualitativas. De facto, grande parte dos estudos realizados de acordo com esta metodologia é qualitativa (Punch, 2005). No entanto, vários autores (e.g. Bruyne, Herman & Schoutheete, 1975; Coutinho & Chaves, 2002; Lessard-Hébert, Goyette & Boutin, 2005; Punch, 2005) salientam que a metodologia *case study* não é necessariamente uma técnica qualitativa e que é possível recorrer a métodos quantitativos.

A possibilidade de num mesmo trabalho de investigação conjugar ambos os métodos, quantitativos e qualitativos, é uma grande vantagem e de um enorme interesse. Todos os métodos, quando considerados individualmente, apresentam limitações, pelo que, se se puder utilizar conjuntamente, as limitações de um método podem ser compensadas pelas vantagens apresentadas pelo outro método (Creswell, 2003). Esta possibilidade de confrontar ou triangular os dados quantitativos e qualitativos permite uma melhor compreensão dos fenómenos alvo de investigação (Haase & Myers, 1988; Dennis & Valacich, 2001; Borrego, Douglas & Amelink, 2009; Ponterroto, Mathew & Raughley, 2013).

Opções metodológicas

A adoção da metodologia *case study* resultou também da análise à forma como devem ser investigados os fenómenos económico-sociais. Tversky & Kahneman (1973, 1979) constataram que as pessoas quando inseridas num contexto de grande complexidade e incerteza agem ou têm comportamentos não condizentes com o previsto pela teoria. Se se quiser adaptar esta conclusão à realidade económica, pode afirmar-se que os agentes económicos quando têm que decidir e o quadro em que se encontram é de grande complexidade tomam, muitas vezes, decisões contrárias àquilo que são previstas pela teoria económica. É como, se se quisesse utilizar outro trabalho destes autores, se os agentes económicos em vez de seguirem a lei dos grandes números agissem de acordo com a lei dos pequenos números²⁷. O grande contributo destes autores para a Economia reside na introdução de fatores comportamentais na decisão económica. Em particular, nos processos de decisão em que o Homem, leia-se o agente económico, está perante uma situação de carácter financeiro, em que nessas decisões entram em jogo numerosos elementos incontroláveis tais como, por exemplo, sentimentos e intenções (Vohs, Mead & Goode, 2006)

Conclusão semelhante chegou Ribeiro (1997), quando numa análise crítica sobre os pressupostos da igualdade de sacrifícios, inerentes aos sistemas fiscais progressivos, refere que um desses pressupostos, a utilidade marginal do rendimento é decrescente, é uma premissa indemonstrável. Segundo este autor, a utilidade de um bem, no caso, de uma cerveja, vai diminuindo à medida que aumenta o número de unidades consumidas, já com o rendimento não sucede necessariamente o mesmo. O agente económico que vê o seu rendimento aumentar não diminui a sua utilidade!

Daí que vários autores (e.g. Bruns, 1989; Lazzarini, 1997; Harrison & Freeman, 1999; Aragão & Sango, 2000; Patton & Appelbaum, 2003; Dul & Hak, 2008) tenham concluído que o *case study* é particularmente adequado à investigação de temas económico-sociais.

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

²⁷ Veja-se a este propósito Tversky & Kahneman (1971).

caraterizada por uma forte presença de PME. Ora esse conselho assenta na perfeição no caso português, onde a esmagadora maioria das empresas são PME.

Christians (2010) considera que, nas sociedades atuais caraterizadas por complexas relações sociais, económicas e financeiras, nos estudos que incidam sobre impostos deve ser utilizado o estudo de caso, já que esta metodologia representa a melhor alternativa para desenvolver novo conhecimento.

A opção pelo *case study* resulta, ainda, da constatação que as abordagens indutivas permitidas por esta abordagem, são especialmente apropriadas quando o fenómeno em estudo ainda se encontra pouco explorado. De facto, a problemática tratada neste trabalho científico é única, não existe qualquer literatura, nacional ou internacional, a relacionar os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial. Esta ausência de trabalhos de investigação aconselha a que se processe a uma análise em profundidade, de modo a possibilitar a perceção da relação entre os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial e, com isso, a criar condições para que as empresas aumentem a sua competitividade, em mercados cada vez mais concorrenciais, através da diminuição dos seus custos de contexto.

Por fim, a questão epistemológica. Será admissível a adoção da metodologia *case study* na perspetiva do realismo crítico que ardorosamente se defende? Esta nem sequer constitui uma verdadeira questão, dado que, como demonstra Kilpatrick (1988), a metodologia *case study* pode ser conduzida num quadro de paradigmas bem distintos como o positivista, o interpretativo ou o do realismo crítico.

Em conclusão, parece não restarem dúvidas sobre a adequação da abordagem metodológica adotada para o desenvolvimento deste trabalho científico.

5.5 – Metodologia *case study*

A metodologia *case study* ou estudo de caso é um estudo de natureza empírica, baseado no raciocínio indutivo (Gomez, Flores & Jimenez, 1996), especialmente apropriada quando as questões de pesquisa são do género “como?” e/ou “porquê?” (Yin, 2003) e que apresenta as seguintes características fundamentais: 1) tem por objeto de estudo um fenómeno contemporâneo situado no contexto da vida real; 2) as fronteiras entre o

fenómeno estudado e o contexto não estão nitidamente demarcadas; e 3) o investigador utiliza fontes múltiplas de dados.

O estudo de caso tem como objetivos fundamentais descrever fenómenos, sugerir hipóteses, desenvolver e construir uma teoria ou testar conceitos teóricos existentes e as relações que se possam existir entre eles (Cavaye, 2008).

O estudo de caso embora esteja associado à investigação qualitativa e, por isso, se recorra fundamentalmente à observação direta, à entrevista, à análise documental, permite também o recurso a dados quantitativos. Neste trabalho sempre que for considerado oportuno e relevante far-se-á uso de todos os dados quer eles sejam qualitativos ou quantitativos.

Na opinião de Stake (1994), o estudo de caso é constituído por dois ramos fundamentais, o denominado *single case study* e o *multiple case study*. Segundo este autor, o *single case study* pode ser do tipo *intrinsic case study*, cujo objetivo de pesquisa é o interesse do investigador em compreender melhor um caso particular e concreto ou do tipo *instrumental case study*, cujo objetivo primordial é clarificar um dado problema ou, o que é mais usual, aprimorar uma determinada teoria. Já o *multiple case study* refere-se a um estudo alargado a vários casos com o intuito de expandir o conhecimento sobre um determinado fenómeno, uma população ou uma condição geral.

Para o desenvolvimento deste trabalho de investigação 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 comparar²⁸ está subjacente à estrutura teórica das áreas económicas, tanto a Economia como a Gestão, já que ambas assentam em análises comparativas. 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

²⁸ O termo «comparação» é proveniente do latim *comparatio* e pretende, de acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa da Academia de Ciências de Lisboa (2001), significar a ação de comparar, isto é, o exame simultâneo de dois ou mais objetos de pensamento, com o intuito de se determinar as semelhanças, as diferenças e as relações que possam existir entre eles.

Opções metodológicas

fundamental para o conhecimento e para a atividade cognitiva é sintetizado por Dogan & Pelassy (1984) quando, parafraseando a famosa máxima de Descartes: “penso, logo existo”, escreveram: “penso, logo comparo”.

Por sua vez, Oliveira (2007) reconhece que a análise comparativa é essencial no estudo dos sistemas fiscais. Para esta autora, a análise comparativa é fundamental tanto para os Estados, porque lhes permite tirar ilações úteis para a sua própria política fiscal, como para os contribuintes porque os pode ajudar tanto no planeamento fiscal internacional como para melhor poderem exercer o seu direito à cidadania fiscal.

No entanto, para se efetuar qualquer análise comparativa é necessário assegurar o cumprimento de algumas condições. Fox (1981) aponta as seguintes condições:

- 1- a existência de, pelo menos, duas entidades ou “casos” a comparar;
- 2- um método idêntico na obtenção de dados, de modo a permitir que as entidades possam ser comparadas;
- 3- a identificação do grau em que as situações a serem comparadas diferem em função de outras variáveis, que não serão consideradas na investigação, sendo que a situação ideal é de que todas as outras características que não serão estudadas pelo investigador, sejam comparáveis;
- 4- a realização de uma descrição das diferentes situações e de todas as características que podem afetar as variáveis a serem comparadas;
- 5- a postura de tomar as conclusões a que se chegar como provisórias e limitadas, posto que, mesmo os aspetos comparáveis também apresentarão pontos que diferem; e
- 6- a visualização da pesquisa como fonte de geração de hipóteses para outros estudos.

Num contexto diferente e referindo-se à aplicação do método comparativo (e não a uma análise comparativa), Santamaria (1983) reconhece que essa aplicação exige que se defina:

- 1) o que se pretende comparar;
- 2) de onde e quando se compara;
- 3) como se pretende comparar; e
- 4) em que sentido se pretende comparar.

Opções metodológicas

Embora pensadas para o método comparativo, estas exigências fazem sentido quando se efetua uma análise comparativa.

Deste modo, na aplicação do *comparative case study* deve-se ter os seguintes cuidados:

- 1) definir o âmbito da comparação, isto é, deve-se distinguir as comparações de grande extensão ou globais (e.g. comparações entre sociedades ou países) das comparações parciais (e.g. comparação de específica de um imposto) (Dogan & Pelassy, 1984);
- 2) definir o contexto, isto é, se as variáveis em análise são homogéneas ou heterogéneas (Ragin, 1987);
- 3) definir o tempo, isto é, se a comparação é entre tempos distintos entre si, se é em tempo idêntico ou simultâneo ou se a comparação é diferida no tempo (Ragin & Zaret, 1983); e
- 4) definir o espaço, isto é, distinguir se o espaço de comparação é o todo nacional (e.g. o Estado), intranacional, transnacional ou a sociedade mundial (Øyen, 1990).

Todos estes procedimentos visam garantir a existência de qualidade na investigação. No entanto, na opinião de vários autores (e.g. Meyer, 2001; Rowley, 2002; Yin, 2003), a qualidade da investigação depende dos seguintes quatro fatores: a validade conceptual, a validade interna, a validade externa e a fiabilidade. É conveniente analisar estes aspetos relacionados com a qualidade da investigação, porque essa análise pode dissipar alguns receios relativamente à investigação baseada no estudo de caso, quando comparada com outras metodologias, nomeadamente as metodologias quantitativas (Goetz & LeCompte, 1984).

A validade conceptual ocorre quando, na opinião de Yin (2003), no modelo em estudo existe uma correta fundamentação dos conceitos em análise. Kirk & Miller (1986) preferem referir que existe essa validade quando ocorre uma concreta relação de dependência entre o modelo teórico e as observações. Qualquer que seja a perspetiva, a revisão de literatura efetuada, bem como o modelo teórico desenvolvido, permite afirmar que o presente trabalho de investigação respeita o primeiro fator.

A validade interna ocorrerá se as conclusões apresentadas corresponderem aos factos estudados e não se constituírem como uma mera interpretação do investigador (Yin, 2003). Entretanto, Stake (1995) refere que para se evitar a existência de interpretações resultantes da imaginação do investigador dever-se-á recorrer à denominada

Opções metodológicas

triangulação, isto é, à combinação de diferentes métodos, de dados provenientes de diversas fontes e de perspectivas e estratégias distintas para garantir a validade dos resultados (Flick, 2002). Alguns autores (e.g. Patton, 1987; Denzin, 1989; Rowley, 2002) consideram a existência dos seguintes quatro tipos de triangulação:

- 1) a triangulação de dados, em que se confrontam dados provenientes de diferentes fontes;
- 2) a triangulação do investigador, onde diferentes investigadores procedem à análise dos dados e comparam os resultados obtidos;
- 3) a triangulação da teoria, em que se analisam os dados a partir de diferentes teorias; e
- 4) a triangulação metodológica, em que são utilizados múltiplos métodos para estudar o problema em investigação.

Contudo, este conceito de triangulação não é pacífico. Fielding & Schreier (2001) consideram que a triangulação não só não impede a existência de erros de interpretação, como pode dar origem a outros erros resultantes dessa mesma triangulação. Flick (2002) é mais radical e perentório ao afirmar que a triangulação não é uma ferramenta ou estratégia de validação.

A propósito da triangulação e da validade dessa triangulação, Berg (2001) salienta que as técnicas de validação a utilizar numa investigação não positivista são diferentes das técnicas a utilizar quando se está perante uma investigação positivista e que nas ciências sociais basta a validação de uma das formas de triangulação. O recurso que se fez ao longo deste trabalho de investigação a diversas fontes de dados permite concluir que se respeita a segunda das condições para a qualidade de uma investigação.

A validade externa está associada à possibilidade de generalização. A ideia que as conclusões retiradas de um estudo de caso não podem ser generalizadas é uma falsa questão, que tem consequências para a perceção do estudo de caso, como um método científico (Flyvberg, 2006). Refere este autor que, a possibilidade de generalização depende de cada caso em concreto e como foi escolhido esse caso. Aliás, a questão da generalização é exemplarmente apontada por Brannen (1992, 2005), ao considerar que todos os investigadores sofrem da doença da “ansiedade de generalização”. De acordo com este autor, embora os investigadores que utilizam métodos quantitativos apresentem uma probabilidade mais elevada de vir a contrair essa doença, há também

investigadores que questionem quantos casos (leia-se, estudo de casos) será necessário efetuar, de modo a poder generalizar os resultados obtidos.

Punch (2005) considera que a questão da generalização é uma questão que não se coloca nem sequer se deveria colocar, dado que em muitos estudos ou investigações a generalização não faz qualquer sentido. Contudo, este autor sublinha que nem mesmo nas ciências naturais e exatas a generalização é possível de acontecer em todos os casos estudados. Esta posição é partilhada por Flyvberg (2006) que, a esse propósito, coloca o exemplo da rejeição, da teoria da gravidade de Aristóteles, que não resultou de nenhuma experiência em larga escala, mas sim do raciocínio de Galileo. Conclui Yin (2003) que existem casos que não é possível generalizar e outros em que essa generalização é possível e até desejável.

Sendo, em algumas situações possível generalizar, Punch (2005) considera é que é possível encontrar dois tipos de generalização: 1) a generalização conceptual; e 2) a generalização teórica. Por sua vez, Yin (2003) considera que a generalização que é possível efetuar a partir do estudo de caso é a generalização analítica que se caracteriza pela comparação entre os resultados obtidos e a teoria previamente definida e que serve como ponto de referência.

Flyvbjerg (2006: 12) sintetiza de uma forma perfeita a questão da generalização ao afirmar:

“One can often generalize on the basis of a single case, and the case study may be central to scientific development via generalization as supplement or alternative to other methods. But formal generalization is overvalued as a source of scientific development, whereas ‘the force of example’ is underestimated.”

A questão da generalização é sobrevalorizada como fonte do desenvolvimento científico e particularmente desenquadrada no contexto das ciências económicas. Bento (2011: 49) coloca esta questão da seguinte forma:

“Eis o grande dilema da ciência económica: ou se rende à complexidade do problema que tem pela frente – seja para o explicar, seja para sobre ele actuar – e se torna inútil; ou simplifica o problema, para o tentar interpretar e com ele lidar de forma conveniente, reconhecendo que, por esse caminho, nunca conseguirá lidar com o problema propriamente dito – que não conseguirá conhecer em toda a sua extensão. Mas que apenas conseguirá lidar com aproximações, mais ou menos fidedignas.”

De facto, como salienta Bento (2011), qualquer problema económico resulta de milhões de interações dos milhões de decisões dos milhões de agentes económicos. Desse número infindável de interações resultam um conjunto tal de implicações que se torna impossível captar na sua totalidade. Se, de um estudo, se quiser obter um resultado explicativo ou previsional e daí se retirar generalizações absolutamente certas, certamente que estamos perante uma tarefa impossível. O que se consegue, na generalidade dos casos, é obter um resultado aproximado, suficiente para identificar as relações preponderantes e utilizá-las para obter inferências práticas.

Esta conclusão é extensível a estudos de natureza quantitativa. A título de exemplo, veja-se as conclusões retiradas por Novas (2008: 424), quando estudou as relações entre a contabilidade de gestão e o capital intelectual e tendo utilizado para esse efeito um modelo de equações estruturais:

“É necessário referir também que apesar do rigor em termos da definição e da construção das variáveis, baseada na revisão da literatura relevante disponível, e dos processos de medição das mesmas, os fenómenos investigados no presente trabalho não são totalmente nem facilmente mensuráveis. Os resultados obtidos no decurso do presente trabalho de investigação devem ser, por isso, interpretados com as reservas que decorrem dos pressupostos que foram sendo assumidos e das limitações que se lhe associam e, como tal, a sua generalização carece de prudência.”

Não restam pois quaisquer dúvidas que a questão da generalização é uma falsa questão e que a posição de Yin (2003), que a generalização também pode ser efetuada a partir de estudos de caso, é correta.

Resta analisar o último dos fatores ou testes da qualidade da investigação: a fiabilidade. Neste contexto, o conceito da fiabilidade refere-se à possibilidade de outros investigadores poderem chegar às mesmas conclusões se forem utilizados os mesmos instrumentos (Yin, 2003). Embora Goetz & LeCompte (1984) alertem que o problema da credibilidade e da fiabilidade nunca possa ser totalmente resolvido, partilha-se a opinião de Morse *et al.* (2002) para quem a fiabilidade é um elemento fundamental em qualquer investigação porque na ausência de rigor, essa investigação deixa de ter valor, torna-se uma espécie de ficção e perde a sua utilidade para a sociedade. Está-se perante a necessidade de transmitir um inequívoco sinal de confiança num determinado trabalho

de investigação, e isso só é possível através do rigor do método utilizado e da operacionalização dos procedimentos efetuados (Rowley, 2002), permitindo um rápido controlo ou auditoria a todo o processo. E aqui o desenho de investigação que, ao representar o fio condutor entre as diferentes fases desenvolvidas ao longo da investigação, desde as questões iniciais até à conclusão, desempenha um papel crucial na auditoria a toda a investigação.

Para concluir, quer deixar-se bem claro que se corrobora a opinião de Lessard-Hébert, Goyette & Boutin (2005) que consideram que o estudo de caso corresponde ao modo de investigação que é: 1) o menos construído, logo o mais real; 2) o mais aberto; e 3) o menos manipulável, portanto o menos controlado.

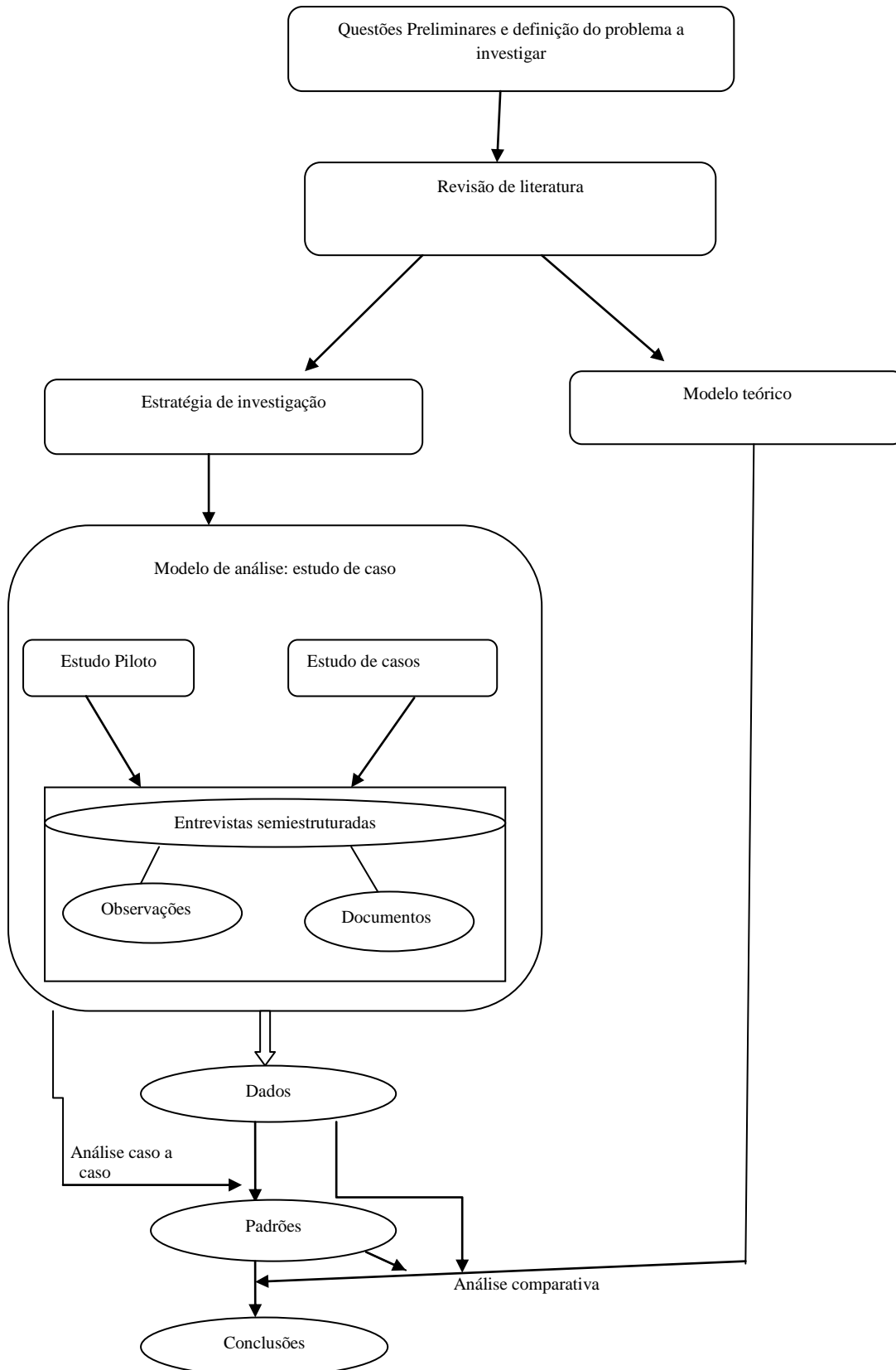
5.6 – Desenho da investigação

O desenho da investigação serve para planear, estruturar e executar a investigação, de modo a maximizar a validade das suas conclusões (Mouton, 1996). Yin (2003) relembra que o desenho de investigação é essencial para qualquer estudo de investigação, que se pretenda efetuar, dado que permite esquematizar todas as tarefas a desenvolver ao longo desse trabalho.

O desenho da investigação tem uma outra função, já anteriormente referida, e que se prende com a verificação do rigor e da qualidade da investigação. O rigor com que esse trabalho é realizado depende do desenho de investigação, que deve refletir aspetos tão variados como os objetivos do estudo; a natureza da pesquisa; a relação entre o investigador e o objeto de estudo, entre outros (Sekaran & Bougir, 2009).

A Figura 3 apresenta o desenho da investigação subjacente a este trabalho.

Figura 3
Desenho da investigação



Fonte: Elaboração própria

A Figura 3 permite verificar que, para este trabalho, optou-se pelo método misto, i.é, o método dedutivo – indutivo. Partiu-se da teoria, representada pela revisão de literatura, para a construção da estratégia de investigação, após o que, com base nos dados obtidos, se aferiu o modelo conceptual a desenvolver no presente trabalho.

5.7 – Método de recolha de dados

A aplicação do estudo de caso obriga, na opinião de Dubé & Paré (2003), à descrição de todos os procedimentos utilizados na recolha, transcrição, armazenagem e análise dos dados empíricos obtidos, de modo a permitir que outro investigador possa repetir os mesmos procedimentos e, ao fazê-lo, deve chegar aos mesmos resultados.

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 entrevista, talvez a principal forma de obtenção de informação nos estudos de caso (Yin, 2003), caracteriza-se pelo contacto direto entre o entrevistador e o entrevistado (ou entrevistados), permitindo que este(s) exprima(m) as suas perceções, as suas interpretações e/ou as suas experiências sobre um determinado acontecimento e, ao mesmo tempo, possibilita ao entrevistador uma variedade quase infinita de informação, que seria muito difícil de obter por outras formas (Ackroyd & Hughes, 1992; Welman & Kruger, 2001).

Kendall (2008) apresenta outras vantagens da entrevista, nomeadamente:

- 1) a possibilidade de fornecer uma amostragem muito mais consentânea com a população geral, em resultado de se poder aplicar a todos os estratos ou segmentos da população;
- 2) uma maior flexibilidade, já que o entrevistador pode repetir, esclarecer ou especificar algum significado; e

3) uma maior possibilidade de avaliar atitudes do entrevistado, já que este pode ser observado, enquanto responde.

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.”

A estes reparos, acrescenta-se um outro: quem é que responde efetivamente aos questionários sobre a temática da fiscalidade quando se enviam para uma empresa? O responsável pelo Contabilidade/Fiscalidade? Ou alguém do apoio administrativo?

Como é evidente nenhum método é isento de desvantagens. A entrevista não foge a esta regra. Lankshear & Knobel (2004) consideram que a grande desvantagem da entrevista reside na eventual dificuldade de interpretação das questões que são colocadas em resultado de fatores tão diversos como as dificuldades de expressão associadas quer ao entrevistador quer ao entrevistado ou a influência exercida, consciente ou não, pelo entrevistador. Estes autores consideram que na entrevista pode ocorrer situações em que o entrevistado prefere não responder de uma forma objetiva e real com receio de eventuais represálias ou responder com aquilo que é socialmente aceite. Este último aspeto pode ter alguma relevância nas entrevistas desenvolvidas neste trabalho, porque ao incidirem sobre a prática fiscal poderá dar origem a resposta enviesada em função daquilo que é expetável pela sociedade: na relação com o fisco normalmente os indivíduos preferem não de assumir práticas socialmente condenáveis ou não bem aceites.

Embora existam diversos critérios para classificar as entrevistas (Ketelle & Roegiers, 1999) pode-se sintetizar em três grandes critérios: 1) o número de entrevistados; 2) os assuntos sobre os quais incide a entrevista e 3) o nível de estruturação da entrevista (Aires, 2011; Albarello *et al.*, 2011).

Quanto ao primeiro critério, Bhattcherjee (2012) refere que é possível encontrar dois tipos de entrevistas, a entrevista *face-to-face* ou entrevista realizada por duas pessoas e a

Opções metodológicas

entrevista *focus group* ou entrevista de grupo. Relativamente ao segundo critério, Olabuenaga (1996) considera que podem existir entrevistas monotemáticas e entrevistas politemáticas. Por sua vez, Fontana & Frey (1998) consideram que quanto ao nível de estruturação pode-se distinguir as entrevistas estruturadas ou diretivas, as entrevistas semiestruturadas ou semidiretivas e as entrevistas não estruturadas ou não diretivas.

Neste trabalho optou-se por realizar entrevistas *face-to-face*, isto é, entrevista com duas pessoas, o entrevistador e o entrevistado. Este tipo de entrevistas exige que se estabeleça uma relação de confiança, mas não de intimidade, de modo a que a entrevista possa decorrer de acordo com o guião previamente estabelecido e evitar a existência de eventuais situações de influência entre os participantes, de modo a evitar respostas enviesadas.

Por outro lado, privilegiou-se a entrevista monotemática, pois o objetivo do estudo centraliza-se na perceção das práticas fiscais das empresas e, por isso, evitou-se, sempre que possível, outros assuntos. No entanto, como realçam Ketelle & Roegiers (1999), nem sempre as entrevistas podem ser monotemáticas, porque os assuntos tratados podem ter abordagens ou perspetivas comuns a outros temas.

A opção, em termos de estrutura da entrevista, recaiu sobre a entrevista semiestruturada. O estudo de caso, na sua vertente de *comparative case study*, aconselha, para potenciar a análise comparativa, a utilização de entrevistas estruturadas. O entrevistador, neste tipo de entrevista, utiliza um guião com perguntas estruturadas e previamente definidas em torno de uma ordem e lógica também elas pré-determinadas. Os resultados deste tipo de entrevistas, idênticas para todos os entrevistados, são muito mais fáceis de tratar e, quando for esse o caso, de quantificar. Apesar de se reconhecer esta vantagem optou-se, como anteriormente explicitado, pelas entrevistas semiestruturada. Neste tipo de entrevistas, coexistem perguntas previamente definidas e perguntas espontâneas, que possam resultar das respostas dadas pelos entrevistados, mas sempre tendo em consideração o objetivo da investigação.

As entrevistas semiestruturadas têm, nos últimos tempos, assumido uma grande relevância e interesse, já que se considera mais provável que os entrevistados exponham as suas ideias e opiniões numa situação de entrevista relativamente aberta, onde as

Opções metodológicas

questões colocadas não seguem uma ordem pré-estabelecida, permitindo uma maior flexibilidade para colocar essas mesmas questões no momento mais apropriado, em função das respostas do entrevistado (Welman & Kruger, 2001; Flick, 2002; Vázquez & Angulo, 2003).

Apesar destas vantagens, Wengraf (2001) considera que a entrevista semiestruturada requer, antes da sua realização, um maior nível de preparação, maior disciplina, atenção e criatividade, aquando da sua realização, e o dispêndio de mais tempo para a análise e interpretação, depois da sua realização.

Ponderados todos os aspetos anteriormente apontados, a entrevista semiestruturada foi considerada a que mais se adequava ao desenvolvimento da investigação, já que se possuía um corpo estruturado de questões a colocar. Mas, por outro lado, acreditava-se que, permitindo ao entrevistado alguma liberdade para discorrer sobre o tema apresentado, poder-se-ia obter informações relevantes e esclarecedoras sobre a prática fiscal das empresas. Assim, no decurso das diferentes entrevistas, seguiu-se as sugestões apresentadas por Yin (2003): colocar as questões adequadas e interpretar as respostas; saber ouvir; estar atento e perceber as possíveis evidências contraditórias no discurso do entrevistado; ser adaptável e flexível perante situações novas ou não previstas, de modo a considerá-las como uma oportunidade para a investigação e não uma ameaça.

Sendo a entrevista um processo de interação social entre duas pessoas, o entrevistador e o entrevistado, em que o primeiro tem como objetivo obter informações do segundo, ocorrem ou podem ocorrer dificuldades e limitações inerentes a esse processo de interação. Estas dificuldades entroncam, entre outros, em aspetos relacionados com o tempo, a falta de vontade do entrevistador e do entrevistado, a interpretação menos adequada das questões e das respostas. Para minimizar estas dificuldades procedeu-se, previamente, a um conjunto de atividades de preparação e planeamento da entrevista, nomeadamente a escolha dos entrevistados, a marcação das entrevistas para períodos compatíveis para os entrevistados, assegurar a existência de condições que garantissem a confidencialidade das respostas dos entrevistados e da sua identidade, preparação técnica necessária à gravação das entrevistas, quando autorizadas pelo entrevistado e a organização do roteiro da própria entrevista (Lakatos & Marconi, 2003). Decidiu-se,

ainda, realizar entrevistas curtas, entre cinco a quinze minutos de duração, com poucas questões pré-estabelecidas, mas que incidissem sobre a prática fiscal da empresa.

Efetuada este trabalho preliminar deu-se início ao processo de entrevistas. Embora existam várias formas de registro dos dados optou-se pelo registro em gravador²⁹. As gravações foram, tal como sugerem Bogdan & Biklen (1994), totalmente transcritas. Estas transcrições foram, no caso do estudo piloto, lidas pelos participantes, tendo o seu conteúdo sido declarado conforme o que havia sido dito.

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*”.

Apesar de variados estudos, na vertente *comparative case study*, utilizarem um número de casos compatível com o número apontado por aquela autora (e.g. Roberto, 2006; Iacono, Brown & Holtham, 2011; Garibaldi *et al.*, 2014) é possível encontrar estudos com um menor número de casos (e.g. Correia, Yusop, Wilson & Schwier, 2010).

No entanto, a escolha dos casos a analisar não pode ser efetuada de forma aleatória uma vez que esses casos devem ser selecionados de entre uma amostra tão grande quanto possível e, ao mesmo tempo, devem possuir similaridades e/ou diferenças entre si, de modo a facilitar a sua comparação (Iacono, Brown & Holtham, 2011). 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 a 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 abertas, em que uma delas fosse certificada de acordo com a NP EN ISO

²⁹ Bogdan & Biklen (1994) consideram que a utilização do gravador apresenta uma série de vantagens, mas ao mesmo tempo pode ser um obstáculo ou motivo de inibição para o entrevistado.

9001: 2008. 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 NP EN ISO 9001: 2008 e 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.

Depois de definido o número de casos a estudar realizou-se um estudo piloto. Apesar da realização de um estudo piloto não ser, no estudo de caso, uma prática habitual decidiu-se pela sua realização porque permite verificar se os procedimentos de recolha de dados decorrem de acordo com o protocolo previamente estabelecido e, ao mesmo tempo, afinar esse protocolo, verificar a qualidade dos dados obtidos (Ghiglione & Matalon, 2005) e fazer as correções e ajustes que se afigurem necessários (Haguette, 2000). Por outro lado, Foddy (1996) salienta que, no respeitante às entrevistas, o estudo piloto serve antes de mais como iniciação a este método de recolha de informação, permitindo detetar problemas e dificuldades sentidas pelo entrevistador.

A realização do estudo piloto, para o qual utilizou-se uma das sete empresas selecionadas, permitiu constatar que havia a necessidade, para a triangulação dos dados, de entrevistar os responsáveis pela execução das atividades contabilísticas e fiscais. Das sete entrevistas inicialmente pensadas acabaram por se efetuar treze, de modo a poder cruzar e confirmar os dados nelas obtidos. A par da realização das entrevistas, foi efetuada a compilação, sistematização e análise dos dados.

5.8 – Método de análise de dados

Ao investigador depara-se um conjunto vasto e multivariado de material que foi sendo obtido no trabalho de campo, mas que não pode nem deve ser considerado como sendo dados. Todo o material obtido no trabalho de campo, tenha ele a natureza que tiver,

Opções metodológicas

mesmo as transcrições das entrevistas, não são dados, mas sim fontes de dados. Os dados aparecem como resultado da análise efetuada a esse material (Erickson, 1986).

Daí que Bogdan & Biklen (1994) considerem que quando se refere que se procede à análise de dados, isso quer dizer que o investigador deve analisar, interpretar e dar sentido ao material que entretanto foi por si obtido. Esta posição é partilhada por Yin (2003) ao considerar que analisar os dados significa examinar, classificar e recombinar a informação obtida, de modo a poder confirmar ou infirmar as proposições iniciais da investigação.

Pode-se deduzir das anteriores posições que a recolha e a análise do material obtido nessa recolha não são duas fases distintas da investigação, dado que podem ser efetuadas paralelamente. Foi exatamente assim que se procedeu nesta investigação. Após a realização do estudo piloto e, ao mesmo tempo que o material aí obtido começou a ser analisado, afinou-se o protocolo da pesquisa e realizaram-se as restantes entrevistas.

Embora exista algum consenso em considerar que o processo de análise de dados é constituído por três fases (Strauss & Corbin, 1998; Quivy & Campenhoudt, 2008; Walcott, 2009; Miles, Huberman & Saldaña, 2014), já na definição dessas três fases os autores divergem entre si. Strauss & Corbin (1998) definem essas fases como: 1) a descrição; 2) a estruturação conceptual e 3) a teorização. Quivy & Campenhoudt (2008), consideram que as fases podem ser representadas pela: 1) descrição e preparação dos dados necessários para testar as hipóteses; 2) análise das relações entre as variáveis; e 3) comparação dos resultados observados com os resultados esperados a partir da hipótese. Por sua vez, Walcott (2009) considera que essas três fases são constituídas por: 1) descrição; 2) estruturação conceptual e 3) interpretação. Mais recentemente, Miles, Huberman & Saldaña (2014) consideram que estas três fases são: 1) redução dos dados; 2) representação e organização dos dados; e 3) conclusões.

O presente trabalho de investigação respeita essa perspetiva tridimensional da análise de dados. No entanto, refira-se que esta tridimensionalidade não significa uma separação entre as fases: existe uma interatividade entre elas. Assim, na primeira fase procedeu-se à descrição dos dados, isto é, procedeu-se à seleção, simplificação, abstração e

Opções metodológicas

transformação dos dados recolhidos no trabalho de campo. Na segunda fase procedeu-se à sua estruturação conceptual, isto é, organizaram-se os dados, de acordo com as suas características próprias. Esta fase assume uma relevante importância, dado que permite e facilita a comparação dos dados, permite uma visualização mais eficaz dos dados recolhidos, ajuda e permite a planificação de outras análises e, em consequência, fortalece a credibilidade das conclusões do estudo (Miles, Huberman & Saldaña, 2014). Por fim, na terceira fase, as conclusões, na qual se atribuiu significado aos dados. Atribuir significado aos dados pressupõe sintetizar, encontrar padrões e identificar conceitos (Lichtman, 2006).

A adoção de uma metodologia de estudo de caso, e em particular, o *comparative case study*, exige que o investigador assumira uma atitude de comparação constante. A comparação é um método indutivo e, ao mesmo tempo, uma técnica que conduz o investigador na procura de padrões implícitos nos dados (Strauss & Corbin, 1998; Lichtman, 2006).

As entrevistas, conforme anteriormente explicado, constituem a principal fonte de informação utilizada neste trabalho de investigação. Dada a sua relevância para este trabalho, as entrevistas foram, como também anteriormente referido, gravadas e posteriormente transcritas. Essas transcrições foram objeto de uma profunda análise de conteúdo, isto é, foi efetuada uma leitura detalhada de cada uma das respostas, codificando-se cada uma delas, de modo a criar uma base de dados. Esta base de dados foi posteriormente trabalhada com a ajuda de um suporte informático, o *Qualitative Solutions and Research – Non-Numerical Unstructured Data Indexing and Theorizing (NUD*IST Vivo)*, o que permitiu um mais fácil manuseamento e exploração dos dados obtidos.

Por fim, as informações recolhidas em cada um dos “casos” estudados foram cruzadas, de forma a garantir a sua validação, de forma a garantir que os dados obtidos apontem na mesma direção. Cada um desses “casos” foi comparado e classificado, de acordo com as suas próprias características, de modo a permitir determinar padrões de comportamento na sua prática fiscal e se esses padrões comportamentais seriam compagináveis com o modelo de custos da qualidade adotado no presente estudo.

Opções metodológicas

Resumidamente, o Quadro 11 apresenta a metodologia adotada neste trabalho.

Quadro 11 - Quadro resumo da metodologia adotada

Conceção filosófica	Realismo crítico
Método científico	Dedutivo – indutivo
Abordagem	Qualitativa, com aplicação quantitativa
Estratégia de pesquisa	- Revisão bibliográfica; - Estudo de caso; - Construção de teoria.
Procedimento de recolha de dados	- Pesquisa documental; - Entrevistas semiestruturadas.
Procedimento de análise	- Análise documental; - Análise de conteúdo; - Tratamento estatístico descritivo.

Fonte: Elaboração própria

5.9 – Síntese do capítulo

Ao longo deste capítulo arquitetou-se toda a estrutura metodológica subjacente ao trabalho de investigação. O presente capítulo apresenta, na sua primeira parte, as razões que levaram o autor deste estudo científico a optar pela corrente filosófica do realismo crítico, em oposição ao positivismo e ao interpretativismo. Considerou-se que estas duas últimas correntes não se apresentam como válidas para o estudo da realidade social e humana, em que a Economia e a Gestão se integram.

Em termos metodológicos optou-se pela metodologia *case study*. Esta metodologia, muitas vezes associada aos estudos qualitativos, não é por si só, uma metodologia qualitativa. Permite a utilização ou o recursos a métodos quantitativos e qualitativos, o que a torna particularmente útil em estudos que procurem compreender o porquê ou a(s) razão(ões) que explicam um determinado comportamento. E nessa medida é particularmente útil para o presente estudo, que visa perceber a forma como as empresas executam as suas obrigações fiscais.

Para a obtenção dos dados recorreu-se à realização de entrevistas. Considerou-se, e demonstrou-se, que, nos estudos que visam perceber a prática fiscal das empresas, o recurso às entrevistas é o método mais adequado, porque se pode obter informação que outros métodos (por exemplo, os questionários via mail ou por via postal) não permitem. Para o tratamento dos dados recorreu-se ao programa NVIVO.

Opções metodológicas

Pretendeu-se, ao longo do capítulo, demonstrar que a estratégia de investigação arquitetada e as opções de natureza metodológica apresentam limitações e, por via disso, são sempre passíveis de críticas. Aliás, essa crítica existiria qualquer que fosse a estratégia e as opções metodológicas tomadas. Por isso, aquilo que é relevante é verificar se as opções foram (e tentou demonstrar-se que de facto foram) as mais adequadas aos objetivos do trabalho de investigação.

Não: não quero nada.
Já disse que não quero nada.
Não me venham com conclusões!
A única conclusão é morrer.
Não me tragam estéticas!
Não me falem em moral!
Tirem-me daqui a metafísica!
Não me apregoem sistemas completos, não me enfileirem conquistas
Das ciências (das ciências, Deus meu, das ciências!) –
Das ciências, das artes, da civilização moderna!
Que mal fiz eu aos deuses todos?
Álvaro de Campos

Acima da verdade estão os deuses
A nossa ciência é uma falhada cópia
Da certeza com que eles
Sabem que há o Universo.
Tudo é tudo, e mais alto estão os deuses.
Não pertence à ciência conhecê-los,
Mas adorar devemos
Seus vultos como às flores,
Porque visíveis à nossa alta vista,
São tão reais como reais as flores
E no seu calmo Olimpo
São outra Natureza.
Ricardo Reis

Capítulo 6

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

A revisão de literatura na opinião de Cardoso, Alarcão & Celorico (2010) permite, para além da perceção sobre o nível do conhecimento sobre um dado tema, perceber as suas lacunas e as relações e interligações com outros fenómenos. Por sua vez, Quivy & Campenhoudt (2008) referem que após a revisão de literatura deve construir-se, a partir das diferentes perspectivas daí resultantes, o modelo de análise ou, por outras palavras, o modelo teórico de investigação.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

É exatamente este o objetivo do presente capítulo, desenvolver o modelo teórico de investigação para as relações entre os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial.

Na primeira parte da revisão de literatura foi efetuada uma descrição sobre as diferentes perspetivas do conceito de qualidade, sobre a evolução do conceito de gestão pela qualidade total e pelos custos da qualidade.

Essa revisão permitiu considerar que a implementação da gestão pela qualidade total teria que assentar num tripé constituído pela focalização no cliente, pelo envolvimento de todas as pessoas de uma organização e pela melhoria contínua. Só a conjugação destes três fatores possibilita a existência de um sistema de gestão pela qualidade total, o qual, por sua vez, permite uma melhoria do desempenho ou performance de uma organização (García-Bernal & Ramírez-Alesón, 2010). Esta melhoria do desempenho existe e ocorre em todas as funções ou atividades de uma empresa (Kaynak, 2003), e aplica-se a todos produtos, processos e a todos os colaboradores (Pires, 2012).

Ao aplicar-se a toda a empresa e a todos os colaboradores terá, necessariamente, de se aplicar à prática fiscal das empresas, no que concerne às suas obrigações, perante as autoridades fiscais. No entanto, não se está perante uma mera obrigação, mas sim perante um vasto conjunto de obrigações, algumas delas acessórias, indispensáveis à correta liquidação dos impostos e não apenas o ato simples que consiste no pagamento efetivo do imposto devido. Se é certo que o pagamento do imposto devido é o elemento fundamental e a obrigação principal da relação jurídico-tributária, tal como ela é definida, na Lei Geral Tributária, não é a principal função ou obrigação dos contribuintes e, em especial, das empresas³⁰.

Como se demonstrou na revisão de literatura, o sistema fiscal português assenta no princípio de *self-assessment*, o que obriga as empresas a desenvolverem um vasto conjunto de atividades, abarcando desde a obrigação de registo na repartição de finanças da respetiva área de residência, ao preenchimento atempada e corretamente de uma miríade de declarações fiscais, até à determinação dos rendimentos e deduções previstas na lei.

³⁰ Veja-se, a título de exemplo, o disposto no Art.º 31.º da Lei Geral Tributária.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Essas atividades são de tal forma importantes que a existência de um mero lapso, inexatidão ou atraso, dá origem a um custo, no caso, uma sanção, normalmente uma coima, tal como o disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias³¹.

Esse custo, segundo Juran (1988), constitui um custo da não-qualidade, isto é, um custo resultante da falha de qualidade na execução de uma tarefa e que representa um custo importante para a empresa. De acordo com Srivastava (2008), os custos da não-qualidade podem ascender a 30% dos custos totais da empresa. Este montante torna indispensável que as empresas, se quiserem manter uma posição competitiva no mercado global, estejam atentas aos custos da qualidade.

Apesar das profundas mudanças nas organizações, ocorridas nos últimos anos, há funções que as empresas continuam a ter de assumir, sendo uma dessas funções o cumprimento das suas obrigações fiscais. Se se considerar que um processo é, tal como foi definido na NP EN ISO 9000: 2005, o conjunto de atividades interrelacionadas ou interagentes que transformam entradas em saídas, então pode-se concluir que todas as atividades desenvolvidas no âmbito do cumprimento das obrigações fiscais constituem um processo. De uma forma mais concisa, dir-se-ia que é um processo de suporte porque, entre outras, apoiam os outros processos, estão sujeitos a diretivas ou orientações internas e são essenciais ao funcionamento da organização (Pires, 2012).

Ora, como referem Pinto & Soares (2011), a qualidade pode ser observada em todos os subsistemas ou atividades desenvolvidas pelas empresas e podendo cada um desses subsistemas definir os seus próprios critérios de qualidade. Até porque, e ainda de acordo com aqueles autores (Pinto & Soares, 2011: 23): “(...) controlando as partes consegue-se controlar de forma mais eficaz, o todo ou, pelo menos, os aspetos mais importantes desse todo.”

Não levanta qualquer dúvida que se podem definir critérios de qualidade para a prática fiscal das empresas, mas como se pode controlar os custos da qualidade associados à prática fiscal de uma empresa?

³¹ A este propósito veja-se o disposto nos artigos 116.º, 117.º e 119.º do Regime Geral das Infrações Tributárias que estabelecem coimas para os atrasos, omissões e inexatidão na apresentação de documentos ou declarações ou outros documentos tributariamente relevantes.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Será a partir desta questão chave que se desenvolverá o presente capítulo. Numa primeira fase far-se-á a apresentação do modelo de custo da qualidade subjacente às hipóteses de investigação e, posteriormente, serão apresentadas essas hipóteses de investigação.

6.1 – Os modelos de custos da qualidade e a fiscalidade empresarial

Na revisão de literatura mencionou-se a perspetiva de Schiffauerova & Thomson (2006), relativamente à possibilidade de se agregarem os diferentes 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.

Ao contrário destes autores, entende-se ser possível agregar todos os modelos de custos da qualidade em torno de dois modelos fundamentais, o modelo PAF e o modelo de Custo de Processo. De facto, o modelo de Crosby é semelhante ao modelo PAF. Crosby (1980), recorde-se, definiu os custos da qualidade como o somatório dos custos da conformidade, isto é, os custos de se produzir um bem sem deficiências, e os custos da não-conformidade ou, por outras palavras, os custos resultantes das falhas nos processos resultantes da ineficiência de um processo. O modelo PAF e o modelo de Crosby podem, apesar de os autores destes modelos não apresentarem a mesma perspetiva sobre os elementos constitutivos dos custos da qualidade, ser considerados semelhantes, dado que o custo da conformidade inclui os custos de prevenção e de avaliação, e custo da não-conformidade, inclui os custos de falhas internas e externas (Shank & Govindaranjan, 1993; Schiffauerova & Thomson, 2006). Arabian, Jourabchi, Leman & Ismail (2013) chegam a conclusão semelhante quando, ao compararem diversos modelos de custos da qualidade, constatarem que o modelo PAF e o modelo de Crosby, apesar de apresentarem diferentes categorias de custos, coincidem na preocupação sobre os custos da atividades. Acrescentam aqueles autores que os custos da qualidade podem ser obtidos a partir dos custos de prevenção, avaliação e das falhas.

Aparentemente ter-se-ia três modelos fundamentais de custos da qualidade, o modelo PAF, o modelo de Custo de Processo e o modelo ABC. No entanto, está-se perante apenas dois verdadeiros modelos de custos da qualidade, uma vez que se partilha a

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

posição de Schiffauerova & Thomson (2006), ao não se considerar o modelo ABC com um verdadeiro modelo de custo da qualidade, mas sim uma importante ferramenta para identificar, quantificar e repartir os custos da qualidade entre os diversos produtos e/ou atividades de uma forma mais eficiente e assim permitir uma gestão mais eficaz dos custos da qualidade.

Resta-nos, portanto, dois verdadeiros e fundamentais modelos de custo da qualidade: o modelo PAF e o modelo de Custo de Processo. Entre estes dois modelos opta-se pelo modelo PAF. O modelo de Custo do Processo, ao contrário do modelo PAF, centraliza a sua preocupação nos custos dos processos. Pressupõe que o custo da 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 da 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 da qualidade?

A tentativa de encontrar “o” modelo ótimo de custo da 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 da 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 da qualidade deve resultar de uma análise de cada contexto concreto. É exatamente por este motivo que se optou pelo modelo PAF.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

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 da qualidade de um processo em concreto do que para a determinação do custo total da 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; Tang, Aoieong & Ahmed, 2004), 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 constantes³², a utilização do modelo de Custo de Processo não se afigura como o mais adequado.

³² Sarmento & Duarte (2015) concluem que, no período compreendido entre 1989 e 2014, existiram 492 alterações aos Códigos Fiscais e 3178 alterações a artigos fiscais.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

A todas estas razões acrescenta-se a constatação que o modelo PAF apresenta outras vantagens quando comparado com o modelo de Custo de Processo, pelo facto de ser o mais utilizado na literatura especializada tanto de carácter teórico como de natureza eminentemente prática (Machowski & Dale, 1998; Mohandas & Sankaranarayanan, 2008; Al-Tmeemy, Abdul-Rahman & Harun, 2012; Rodin & Beruvides, 2012).

O Quadro 12 apresenta e sintetiza os quatro modelos de custo da qualidade e a razão da escolha do modelo PAF.

Quadro 12 - Resumo dos modelos de custo da qualidade

Modelos	PAF	Crosby	Custo de Processo	ABC
Vantagens	Muito utilizado na literatura, maneável e adaptável a vários processos produtivos (Keogh & Dalrymple, 1995; Schiffauerova & Thomson, 2006).	Semelhante ao modelo PAF, mas com menos utilização em estudos práticos sobre os custos da qualidade (Arabian, Jourabchi, Leman & Ismail, 2013).	Muito utilizado na literatura e aquele que melhor permite obter os custos da qualidade (Vaxevanidis & Petropoulos, 2008).	Importante ferramenta para identificar, quantificar e repartir os custos da qualidade entre os diversos produtos e/ou atividades de uma forma mais eficiente e assim permitir uma gestão mais eficaz dos custos da qualidade (Schiffauerova & Thomson, 2006).
Inconvenientes	O modelo é estático.	Utilizado na literatura mas muito menos que o Modelo PAF (Shank & Govindaranjan, 1993; Schiffauerova & Thomson, 2006).	Dispendioso, não aplicável em todas as indústrias, confuso e exige estabilidade dos processos.	Não é um verdadeiro modelo de custos da qualidade (Schiffauerova & Thomson, 2006).
Razão para a sua consideração/não consideração no estudo	Muito utilizado na literatura, maneável e adaptável a vários processos produtivos.	Semelhante ao modelo PAF com a desvantagem de ser menos referenciado na literatura especializada.	Dispendioso, não aplicável em todas as indústrias, confuso e exige estabilidade dos processos.	Não é um verdadeiro modelo de custos da qualidade.

Fonte: Elaboração própria

6.2 – O modelo PAF

Como se referiu na revisão de literatura, o modelo PAF (The Prevention-Appraisal-Failure Model) foi apresentado por Feigenbaum (1983). Este autor considera que os custos da 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;
- 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, tal como no caso anterior, 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;
- 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 apresentar o modelo PAF da seguinte forma:

Custos da Qualidade = Custos de Controlo + Custos de Falhas de Controlo

ou

Custos da Qualidade = Custos de Prevenção + Custos de Avaliação + Custos das Falhas Internas + Custos das Falhas Externas

Este modelo pressupõe que:

- 1) existe sempre uma causa ou um conjunto de causas para cada falha;
- 2) a causa ou causas para essas falhas podem ser evitáveis;
- 3) a prevenção é sempre mais barata;
- 4) os custos de prevenção e falhas diminuem como consequência do investimento efetuado nas atividades de prevenção e avaliação.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

O modelo PAF, a partir destes pressupostos, permite determinar o nível de qualidade que permite minimizar o total do custo da 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.

Ao falar-se em custos é importante perceber quem deve medir estes custos. Crosby (1980) considera que esses custos devem ser calculados pelo departamento de contabilidade, de modo a garantir a fidelidade dos cálculos. Concorda-se com a posição de Crosby embora, como se viu na revisão de literatura, no caso português em que a contabilidade é muitas vezes da responsabilidade de entidades exteriores às empresas possa questionar-se se o responsável pela contabilidade está em condições de efetuar esses cálculos.

6.3 – Hipóteses de investigação

Evoca-se, chegados a este ponto, as 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 entre as empresas certificadas e as não certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008?

Para responder a estas elaboraram-se um conjunto de hipóteses a investigar. A formulação de hipóteses é fundamental em qualquer trabalho de investigação. Quivy & Campenhoudt (2008) sustentam que a ausência de hipóteses explicitamente construídas leva a que uma qualquer investigação chegue a uma situação de impasse e com poucas probabilidades de sucesso.

Mas o que se entende por uma hipótese?

Uma hipótese é uma proposição provisória que deve ser verificada ou, na aceção de Singh (2006), uma tentativa de solução do problema em estudo. Constatou-se que, em regra, uma única hipótese não é suficiente para responder à pergunta de partida que deu origem à investigação, sendo, por isso, necessário formular um conjunto de hipóteses (Steel, 2005). A formulação e validação de hipóteses, isto é, a validade de uma hipótese

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

ou de um conjunto de hipóteses devem respeitar algumas exigências lógicas nomeadamente: 1) ser possível, isto é, não envolver contradições em si mesma; 2) ser sugerida pela observação atenta dos factos; e 3) ser simples, isto é, apta a abranger por si mesma, todos os fenómenos que pretende explicar (Freitas; 1990). Acresce-se a estas condições a necessidade das hipóteses formuladas resultarem da análise efetuada ao longo de todo o trabalho de investigação. Daqui decorre que, com vista à prossecução dos objetivos do capítulo e da própria investigação, se formalizem um conjunto de hipóteses de estudo.

Estas hipóteses relacionam-se, como seria exetável, com o objetivo do presente estudo, isto é, perceber como as empresas executam as atividades necessárias ao cumprimento das suas obrigações fiscais e se elas aplicam os conceitos/princípios dos custos da qualidade nessas suas práticas. Partindo do modelo PAF e considerando o objetivo geral deste trabalho, a relação entre os custos da qualidade e a prática fiscal das empresas em Portugal, formulou-se as seguintes hipóteses:

- Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal;
- Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal;
- Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas;
- Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas.

6.3.1 – Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal

Os custos de prevenção são todos os custos incorridos pela empresa com o intuito de evitar a ocorrência de falhas, ou seja, representam custos com recursos humanos e materiais. Consideram-se como custos de prevenção todos os custos assumidos pelas empresas como, por exemplo: o planeamento e a administração dos sistemas de qualidade, a revisão de novos produtos, o controlo de processo e projetos, a análise e aquisição de dados, os relatórios de qualidade, a formação do pessoal para a qualidade, manutenção preventiva dos equipamentos e a qualificação de fornecedores.

Na fiscalidade empresarial, os custos de prevenção estão associados à crescente complexidade e incerteza dos sistemas fiscais, ainda que, a complexidade dos sistemas

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

fiscais não represente, por si só, qualquer dificuldade ou problema exceto quando essa complexidade se desloca da autoridade fiscal para o contribuinte e quando ele próprio é um desconhecedor das questões fiscais (Borrego, Lopes & Ferreira, 2013). Tojal (2011) num estudo efetuado sobre a literacia fiscal em Portugal, chegou à conclusão que, embora as pessoas conheçam os acrónimos dos principais impostos, desconhecem o que são os impostos e o seu funcionamento³³. Este desconhecimento é transversal à sociedade portuguesa³⁴.

A falta de literacia fiscal agravada com, como anteriormente se referiu, a alteração verificada nos últimos anos, em diversos Estados, da relação entre as suas administrações fiscais e os contribuintes, com a assunção por parte destes de muitas tarefas, que anteriormente cabiam à própria administração fiscal, tornou complexo o cumprimento fiscal por parte da generalidade dos contribuintes individuais e, também, das empresas.

Se se fizer uma rápida análise ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas com o objetivo de perceber as regras de determinação do rendimento/lucro tributável e os documentos exigíveis para a constituição do *dossier* fiscal pode-se perceber a complexidade do sistema fiscal e o nível de exigência a que os contribuintes estão sujeitos para poderem cumprir com as suas obrigações fiscais.

Por exemplo, a determinação do rendimento dos contribuintes que sejam sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e que possuam rendimentos da categoria B – rendimentos empresariais e profissionais faz-se de acordo com o regime simplificado ou com base na contabilidade³⁵.

³³ Esse desconhecimento do funcionamento do sistema fiscal é comum a outros países, como por exemplo os Estados Unidos da América onde mais de metade dos contribuintes individuais recorre a um especialista fiscal para cumprir com as suas obrigações fiscais (GAO, 2011; TIGTA, 2011).

³⁴ Ramos (2011), num interessante estudo efetuado sobre a educação fiscal, constatou que o acesso à profissão de Cardiopneumologia é efetuado sem conhecimento das obrigações fiscais (e parafiscais) a que está sujeito um cidadão profissionalmente ativo, e que a obtenção de um grau académico superior não elimina por si só as dificuldades concretas na relação do cidadão com a administração fiscal.

³⁵ Art.º 28.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Os contribuintes abrangidos pelo regime simplificado são obrigados a escriturar os livros de registo de compras de mercadorias e/ou livro de registo de matérias-primas e de consumo, o livro de registo de vendas de mercadorias e/ou o livro de registo de produtos fabricados e o livro de registo de serviços prestados. E se esses contribuintes exercerem atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem possuir ainda o livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais e o livro de registo de imobilizações³⁶.

Os restantes contribuintes que sejam sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares que possuam rendimentos da categoria B e que sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada devem fazê-lo nos termos da lei comercial e fiscal, de modo a que permita o controlo do lucro tributável³⁷.

A determinação do lucro tributável dos contribuintes que sejam sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas resulta da soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas nesse mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinadas com base na contabilidade e corrigidas, quando for o caso, nos termos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas³⁸. Para que se possa determinar o lucro tributável, a contabilidade deve ser organizada de acordo com o determinado pela normalização contabilísticas e demais legislação em vigor e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

Os sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas abrangidos pelo regime simplificado de escrituração devem ter o registo de rendimentos, organizado de acordo com as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS, o registo dos encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a

³⁶ Art.º 116.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e art.º 50.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

³⁷ Art.º 117.º do Código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e art.º 115.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

³⁸ Art.º 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global e, por fim, o registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias³⁹.

Por sua vez, o *dossier* fiscal deve conter os seguintes elementos: a ata da reunião ou assembleia de aprovação de contas, o balanço e demonstração de resultados, o anexo ao balanço e demonstração de resultados, o balancete de dezembro (de regularização e de apuramento), documentos comprovativos das retenções efetuadas por terceiros, documentos comprovativos dos créditos incoobráveis, listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto do Mecenato, mapa de modelo oficial das mais e menos valias fiscais, mapa de modelo oficial relativo às amortizações e depreciações contabilizadas, mapa de modelo oficial do movimento das provisões, das imparidades em créditos incoobráveis e os ajustamentos em inventários, mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação, relatório e contas anuais da gerência, parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documentos de certificação legal de contas quando exigido legalmente, declaração periódica de rendimentos, do IVA trimestral e a anual, outros documentos mencionados nos Códigos ou legislação Complementares (e.g. art. 38º, 49º, 63º, 64º, 66º, 67º, 78º do CIRC, o art. 78º nº 8 e 11 do CIVA, o art. 5º do Decreto-lei nº 159/2009 de 13 de Julho e o art. 10º do Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro)⁴⁰.

A criação da figura da Informação Empresarial Simplificada cujo objetivo é o de agregar num único ato, um conjunto de obrigações legais que se encontravam dispersas e que era necessário prestar informação a diferentes organismos da Administração Pública. Inclui-se nesta Informação Empresarial Simplificada o Anexo A - IRC - informação empresarial simplificada referente a entidades residentes que exercem, a título principal, a atividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável, o Anexo B - IRC - informação empresarial simplificada relativo às empresas do sector financeiro, o Anexo C - IRC - informação empresarial simplificada referente a empresas do sector segurador, o Anexo D - IRC - informação empresarial simplificada referente a entidades residentes que não exercem, a título

³⁹ Art.º 124.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

⁴⁰ Portaria n.º 92- A/2011, de 28 de fevereiro.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, o Anexo F - IRC - benefícios fiscais, o Anexo G - IRC - regimes especiais referente a sociedades e outras entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, o Anexo I - IRS - informação empresarial simplificada dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, o Anexo L - IVA - elementos contabilísticos e fiscais, o Anexo M - IVA - operações realizadas em espaço diferente da sede, o Anexo R - informação estatística - informação empresarial simplificada de entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada⁴¹.

Como se posicionaram os contribuintes, e em particular, as empresas perante esta grande complexidade e incerteza na legislação fiscal?

Face a esta complexidade e incerteza, as empresas recorreram a profissionais fiscais ou a especialistas fiscais (Stephenson, 2006; Leviner, 2012).

As funções atribuídas a estes profissionais fiscais são, na realidade fiscal portuguesa, desempenhadas pelos contabilistas (Machado, 2011). A estes profissionais, que tanto podem fazer parte dos colaboradores internos de uma empresa como contratados externamente, em regime de avença, compete a função de cumprir com todas as tarefas, atividades e obrigações inerentes ao cumprimento das obrigações fiscais das empresas.

Bessa (2010) faz uma analogia muito interessante entre o contabilista e o médico de medicina geral e considera que o contabilista é uma espécie de médico de medicina geral. De facto, o médico de medicina geral ou clínica geral é aquele que trata de todas os problemas de saúde da população e que se caracteriza, tal como o nome deixa perceber, por possuir um leque de conhecimentos que abrangem várias especialidades. É exatamente o que se passa com o contabilista, possui conhecimentos de várias áreas que são fundamentais para a empresa e que lhe permite atuar em domínios tão diversos como a contabilidade, a área financeira e a fiscalidade.

As empresas ao delegarem nestes profissionais a realização das suas obrigações fiscais estão a assumir um custo de prevenção como objetivo de evitar a existência de falhas na sua relação com a autoridade fiscal. A posição inicialmente defendida é que todas as

⁴¹ Portaria n.º 64 – A/2011, de 3 de fevereiro.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

empresas têm, até pelo enquadramento legal que se acaba de apresentar, custos de prevenção.

Assim e em resumo, a hipótese 1 é que todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal. Os custos de prevenção estão associados à crescente complexidade e incerteza dos sistemas fiscais e ao desconhecimento, por parte do contribuinte, das questões fiscais, obrigando-o a recorrer a profissionais fiscais ou a especialistas fiscais.

6.3.2 – Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal

Os custos de avaliação são os custos suportados pelas empresas em recursos humanos e materiais utilizados em ensaios, medições, inspeções, avaliações ou auditorias de produtos ou serviços para garantir a conformidade aos padrões da qualidade e aos requerimentos de desempenho. Estes custos incluem, entre outros, os custos associados com a preparação, realização e análise de inspeções e testes, com a avaliação de *stocks*, com o controlo de compras, com as operações de laboratório, com os testes de produção, manutenção e controlo.

Stoner & Freeman (1992) definem controlo como todo o processo de garantia que as atividades desenvolvidas numa empresa coincidam com as atividades planeadas. No entanto, como sublinha Piskar (2006), não existe um método único de avaliação ou controlo para todas as atividades desempenhadas numa empresa. O controlo, seja ele efetuado através de ensaios, medições, inspeções ou auditorias, é uma das atividades fundamentais da gestão, que as empresas e os seus responsáveis, prestam cuidada atenção (Gramling, Johnstone & Rittenberg, 2010). Não seria exetável outro comportamento e atitude por parte das empresas e dos seus responsáveis porque não faz qualquer sentido as empresas elaborarem os seus planos de atividade se depois a sua execução não for devidamente acompanhada e monitorizada (Karapetrovic & Willborn, 2000; Lin & Fraser, 2003; Kaziliūnas, 2008).

Existem diversas formas de controlo. De entre todas elas sobressaem o controlo interno e as auditorias. Embora o conceito de controlo interno seja difícil de definir (Sawalqa &

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Qtish, 2012), ele é uma das primeiras e mais importantes formas de controlo (Pfister, 2009). De acordo com Pfister (2009: 1), o controlo interno deve ser entendido como:

"a process effected by an entity's board of directors, management and other personnel, design to provide reasonable assurance for the achievement of organizational objectives in regard to effectiveness and efficiency of operations, reliability of internal and external reporting, and compliance with applicable laws, regulations, and internal policies."

Por isso, todas as empresas, por mais pequenas que elas sejam, para poderem exercer as respetivas atividades têm necessariamente de implementar um qualquer sistema de controlo interno (Costa, 2010) e a implementação desse sistema origina custos, no caso custos de avaliação.

Outra das formas utilizadas para efetuar este controlo são as auditorias que, quanto às entidades promotoras, podem ser classificadas de internas ou externas. Está-se perante uma auditoria interna quando ela é realizada pela própria empresa, com o objetivo de avaliar os seus sistemas e atividades, enquanto as auditorias externas são realizadas por entidades independentes e estranhas à própria empresa. Embora o conceito de auditoria tenha evoluído, tem subjacente sempre o objetivo de deteção de erros (Costa, 2010). Este objetivo é também assumido pela *International Standards on Auditing 200* (ISA 200) ao apontar como objetivo da auditoria às Demonstrações Financeiras a indicação se estas demonstrações estão conformes, em todos os aspetos materiais, com a estrutura concetual de relato financeiro que lhe for aplicável.

Esta preocupação pelo controlo das atividades desempenhadas pela empresa é comum a todas as empresas, mas manifesta-se de forma diferente em função das características de cada empresa. Silva (2010), ao estudar os procedimentos analíticos nas auditorias às pequenas e médias empresas em Portugal, constatou que a generalidade dessas empresas, pelas suas próprias características, revela uma preocupação muito menor com a auditoria e com a realização de qualquer tipo de avaliação e/ou inspeção. Não se pense que esta conclusão é apenas válida para o caso português. Madray (2009) obteve conclusões muito semelhantes para as pequenas e médias empresas norte americanas.

Será que essa pouca preocupação com a auditoria ou com a realização de qualquer tipo de avaliação/inspeção também se verifica relativamente ao trabalho desenvolvido pelos responsáveis pela contabilidade e fiscalidade? Quais as razões que levam uma empresa

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

a preocupar-se em realizar ações de avaliação, inspeção ou auditoria relativamente às suas práticas contabilísticas e fiscais?

O objetivo de deteção de erros é também comum quer às auditorias fiscais, quer às auditorias tributárias, embora estes dois tipos de auditorias sejam, pela sua natureza e pelo tipo de custo que lhe estão associados, diferentes entre si.

A auditoria fiscal, da responsabilidade da própria empresa, visa, segundo Lourenço (2000), efetuar um exame da situação da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. Já Valderrama (2008) considera que a auditoria fiscal tem dois objetivos, o de verificar se a empresa cumpriu as suas obrigações tributárias, de acordo com as normas em vigor, e o de verificar se a empresa procedeu ao efetivo pagamento do imposto, nos termos dos prazos e formalismos legalmente exigíveis. Curiosamente, Oliveira (2012), acrescenta que a auditoria fiscal pretende avaliar a estratégia fiscal com o objetivo único de diminuir, o máximo que for possível, a carga fiscal da empresa. A auditoria fiscal, para esta autora, é um instrumento fundamental e que tem uma influência relevante na tomada de decisões da gestão.

A auditoria tributária é desenvolvida pela autoridade tributária, logo trata-se de um custo suportado pela própria administração tributária e não pela empresa, e visa a análise da contabilidade a partir dos seus elementos de suporte, tendo como objetivo último a confirmação da veracidade das declarações fiscais, a sua correspondência ou adequação com as transações efetivamente praticadas e à adequação à situação económica e patrimonial do contribuinte (Canedo, Guedes & Monteiro, 2007).

Uma das razões para a realização de avaliação ou auditoria às práticas contabilísticas e fiscais é de natureza legal e resulta das obrigações constantes no Código das Sociedades Comerciais. Este código aponta a obrigação das sociedades comerciais disporem de conselho fiscal e/ou revisor oficial de contas, cuja função principal é, para ambos os casos, proceder ao exame das contas da sociedade⁴². Nesta situação está-se perante custos de avaliação assumidos pelas empresas com o objetivo, para além do cumprimento de lei, evitar o erro.

⁴² Veja-se a este propósito os artigos 64.º, 270.º-G, 278.º, 413.º e 446.º do Código das Sociedades Comerciais.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

No entanto, esta prática é uma situação residual na realidade económica e empresarial portuguesa. Apenas é realizada pelas sociedades abertas⁴³ e por algumas sociedades por quotas. Estes dois tipos de sociedades podem, de acordo com o seu respetivo contrato de sociedade, possuir um conselho fiscal ou um revisor oficial de contas desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos seguintes três limites: 1) o total do balanço seja de um milhão e meio de euros; 2) o total das vendas líquidas e outros proveitos seja de três milhões de euros e 3) o número de trabalhadores empregados em média durante o exercício seja cinquenta⁴⁴. Mas, mesmo nestas empresas, os próprios empresários e gestores encaram com reservas a necessidade da contratação de um profissional, que ateste e certifique a situação financeiras das respetivas empresas, pelos custos que isso representa e a incomodidade subjacente à auditoria (Silva, 2009).

As restantes empresas, que são a quase totalidade das empresas portuguesas, podem ser classificadas de micro e pequenas empresas que, pela sua natureza, estão dispensadas de possuírem Revisor Oficial de Contas e onde os seus responsáveis nem sequer equacionam a hipótese de efetuarem qualquer atividade de avaliação sobre os serviços de contabilidade e/ou fiscais.

Outra das razões que justificam as atividades de avaliação, inspeção ou auditoria às práticas contabilísticas e fiscais da própria empresa resultam da própria essência dessa atividade. A crescente complexidade fiscal obrigou as empresas a recorrerem aos serviços de contabilistas, porque, face ao seu desconhecimento da lei, da prática contabilística e fiscal, estão dependentes desses técnicos e da sua experiência (Simon & Kumar, 2001; Soriano, 2003; Kipping & Saint-Martin, 2005) para puderem cumprir com as suas obrigações fiscais. Soriano (2001) acrescenta um outro fator importante para justificar o recurso aos serviços de contabilidade e que está relacionado com o perfil de quem desempenha essas funções de natureza técnica, a imparcialidade e objetividade.

⁴³ Como se demonstrou na revisão de literatura, a sua percentagem no total das empresas que constituem o tecido empresarial português é quase irrelevante.

⁴⁴ Art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Contudo, todas as empresas deveriam preocupar-se com a realização de atividades de avaliação ou auditoria às práticas contabilísticas e fiscais, uma vez que pode existir diferenças entre aquilo que é o objetivo das empresas, quando contratam um responsável pela contabilidade e aquilo que este último entende ser o objetivo da empresa (Christensen, 1992; Nichols & Price, 2004; Stephenson, 2006). Stephenson (2006) acrescenta que as motivações que levam uma empresa a contratar um profissional fiscal passam pela correção no tratamento da informação de natureza fiscal, de modo a evitar as inspeções tributárias, pela poupança de tempo e dinheiro que isso representa para as empresas e pela existência de um intermediário, na sua relação com a autoridade fiscal, como forma de segurança e evitar o *stress* de tratar diretamente com a autoridade fiscal. No entanto, como muito bem alerta este autor, nem sempre estas preocupações correspondem às perspetivas dos profissionais fiscais.

Fernandes (2013) considera que a afirmação no mercado de um profissional da contabilidade passa pela tomada de consciência do seu papel, enquanto criador de valor para as empresas e que para isso deve pautar a sua atuação por princípios éticos e legais, que se podem consubstanciar pelos princípios da integridade, da idoneidade, da independência, da responsabilidade, da equidade, da competência, da lealdade e da confidencialidade. Porém, este autor refere que podem, em determinados momentos, existir fatores que inibem o desempenho dessas funções, nomeadamente as dificuldades impostas quando se trabalha ou se depara, entre outros, com traços característicos de mercados informais, com a necessidade de manter a empresa como sua cliente, com vista a manter ou obter vantagens económicas/financeiras, ainda que pontuais.

Como reconhece Vieira (2009), a contabilidade é criada por pessoas e manuseada e/ou "manipulada" por pessoas, com o objetivo de atingirem determinados fins, isto é, a contabilidade, enquanto sistema, não é objetiva. No mesmo sentido pronunciou-se Joaquim (2011), ao referir que devido à rápida evolução da atividade económica e ao aumento da pressão que é exercida na contabilidade, esta deixou de ser um mero sistema de informação tornando-se num elemento que as empresas utilizam com vista a atingirem os seus próprios objetivos.

Quando as empresas utilizam a contabilidade para atingir determinados objetivos entra-se no domínio da contabilidade criativa (Jordan, Clark & Hames, 2010; Vladu, Matis & Salas, 2012). Os fatores ou estímulos que levam uma empresa a recorrer à contabilidade

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

criativa são múltiplos e variam no espaço e no tempo (Shah, Butt & Tariq, 2011). A realidade portuguesa, no que concerne ao tecido empresarial, caracterizado por um predomínio das micro e pequenas empresas, um mercado de capitais incipiente e um sistema contabilístico ligado à fiscalidade, origina uma forte motivação para as empresas minimizarem o seu imposto sobre o rendimento (Moreira, 2008).

Poder-se-ia pensar que a introdução do Sistema de Normalização Contabilística alteraria a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade. Essa não foi a intenção do legislador. Em 2009, o então Secretário de Estado dos Assunto Fiscais, Carlos Lobo, escreveu no prefácio ao livro Sistema de Normalização Contabilística Comentado (Cravo, Grenha, Baptista & Pontes, 2009: 14):

“Considerando que a estrutura actual do Código do IRC se mostra, em geral adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos (...).”

Esta estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade possibilita que as empresas possam ter como objetivo a gestão dos seus resultados. Pois, como se observou anteriormente, sendo o valor do imposto tributável apurado de acordo com as regras de contabilidade, a gestão de resultados poderá ser utilizado de modo a que a empresa pague o imposto desejado (Faria, 2007). No entanto, como alerta Oliveira (2008), a gestão dos resultados ocorre apenas quando os benefícios que se estimam retirar dessa ação forem superiores aos riscos potenciais que lhe estão associados, uma vez que não se pretende, por parte de quem executa essas ações, quer sejam os gestores das empresas, quer os responsáveis pela contabilidade, colocar em risco a idoneidade fiscal da empresa (Oliveira, 2008).

A gestão dos resultados é particularmente sentida nas empresas abrangidas pelo sistema simplificado de tributação. Já em 1996, ou seja, pouco mais de cinco anos após a introdução do IRS e IRC, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996) refere no seu Relatório que:

“Não há possibilidades práticas de a Administração Fiscal inspecionar eficazmente mais de 200 000 contribuintes com rendimentos tributáveis muito baixos. Os acréscimos de receita que se conseguissem através de uma fiscalização mais intensa seriam certamente muito exíguos. Na sua maior parte,

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

os contribuintes referidos não têm, nem é previsível que venham a ter, registos adequados das suas receitas e dos seus custos. E mesmo nos casos em que tais registos existam é quase sempre impossível à Administração Fiscal controlar a sua veracidade e introduzir neles correcções devidamente justificadas e comprovadas. Por tudo isto, seria pouco produtivo, quer em termos de receita fiscal, quer mesmo sob o ponto de vista da equidade na repartição da carga tributária, que os serviços da DGCI dedicassem uma elevada proporção dos seus esforços ao controlo dessas declarações e à fiscalização dos respectivos contribuintes. Mas também não seria aceitável que os mesmos contribuintes continuassem impunemente a falsear as suas declarações em larga escala como até aqui tem sucedido. Por isso, a solução mais apropriada poderá estar em tributá-los através de métodos simplificados, com base em médias por categorias de contribuintes (...)"

Ou seja, já pouco depois da introdução do IRS e IRC, a Comissão constatava que um grande número de contribuintes falsificava as suas declarações. Sensivelmente uma década depois, a Comissão para a Simplificação do Sistema Fiscal Português (2005) referia que os regimes simplificados em vigor traduziam-se numa real simplificação das obrigações dos contribuintes, mas que seria necessário a administração fiscal exercer algum controlo fiscal sobre o rendimento declarado. Esta comissão reconhece que qualquer regime simplificado origina um sacrifício, por vezes um grande sacrifício, à igualdade tributária, e que a sua construção é, sempre, um exercício de compromisso entre a equidade e simplicidade de aplicação do sistema tributário.

Santos & Martins (2009) no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal consideraram que se deveria manter as linhas gerais estruturantes do regime de simplificação tributária, mas que se deveria excluir da sua aplicação algumas atividades (ourivesaria, construção civil, entre outras) porque “o risco de evasão é, consensualmente, elevado” (Santos & Martins, 2009: 253).

Recentemente a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (2013: 78) refere que:

“Considerando que as micro, pequenas e médias empresas – as quais representam mais de 95% do tecido empresarial português – transportam consigo um enorme potencial de estabilidade económica e social, empregando uma parte significativa da população ativa e detendo um contributo importante na formação do PIB nacional, a Comissão considera que uma reforma do IRC que pretenda ser competitiva não pode deixar de considerar a realidade particular que se encontra associada a este universo empresarial. Assim, propõe-se a introdução de um regime simplificado de tributação em sede de IRC para estas

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

entidades, o qual tenha em atenção os circunstancialismos tradicionalmente presentes no modo como aquelas desempenham a sua atividade e adeque a sua tributação em função da sua realidade quotidiana.”

Não deixa de ser curioso perceber qual o regime que a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (2013: 81) propõe em nome da competitividade:

“O regime que agora se propõe é pois caracterizado pelos seguintes traços principais:

- i) Trata-se de um regime de *opting in*;
- ii) As entidades que a ele podem ter acesso não deverão apresentar um volume de negócios superior a € 150.000 e um total do ativo superior a € 500.000;
- iii) As entidades abrangidas deverão socorrer-se do regime de normalização contabilística para micro entidades e respeitar as obrigações de faturação simplificada;
- iv) A matéria coletável será calculada pela aplicação de coeficientes. Usar-se-ão coeficientes distintos para vendas, serviços prestados, rendimentos de capitais prediais e mais-valias, procurando-se que tais coeficientes representem, com a aproximação possível de um regime simples, as diversas condições de margem económica associadas a diferentes rendimentos;
- v) Nos exercícios de arranque da atividade, haverá uma redução do lucro tributável estimado, procurando, tanto quanto possível, acolher no regime as condições usualmente prevaletentes nestes períodos temporais;
- vi) A Autoridade Tributária e Aduaneira poderá, após processo de inspeção, usar métodos indiretos de apuramento, sempre que estejam reunidas as condições previstas na Lei Geral Tributária (...)”

Como se percebe, as empresas terão todo o interesse em apresentar um volume de negócios inferior a cento e cinquenta mil euros! Assim sendo, este regime não conduz a uma tributação verdadeiramente objetiva, dada a natureza absolutamente aleatória dos coeficientes aplicáveis⁴⁵.

Todas estas situações configuram situações de contabilidade criativa e, ao mesmo tempo, de planeamento fiscal que poderão ser sugeridas ou solicitadas pela própria empresa ou por iniciativa do próprio responsável pela contabilidade e fiscalidade da empresa. Por isso, as empresas não podem deixar de realizar ações de avaliação quer para verificarem se os responsáveis pela sua prática contabilística e fiscal estão a

⁴⁵ Embora previstas na lei atual, nunca foi possível à administração fiscal apresentar valores para esses coeficientes.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

executar as tarefas tal como a empresa neles delegou ou se, pelo contrário, estão a desenvolver funções ou atividades por sua iniciativa própria⁴⁶.

No entanto, a existência de um sistema eficaz de controlo, seja através de controlo interno ou de auditorias, não significa que as empresas atinjam os objetivos por si delineados e que não existam falhas nos diferentes processo que executam.

Em resumo, a hipótese 2 - As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal com o objetivo de deteção de erros e de controlo da sua regularidade fiscal.

6.3.3 – Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas

Os custos das falhas internas são todos os custos resultantes de algum erro ou falha no processo produtivo. Incluem-se nos custos de falhas internas, os refugos, as sucatas, o retrabalho, as reinspeções, as reanálises, as paragens e esperas no processo produtivo, a realização de atividades não previstas, os custos com testes adicionais, as falhas com o fornecedor, as ações corretivas derivadas de materiais e processos, o tempo gasto com todo o procedimento administrativo inerentes às falhas e anomalias (tempo despendido no preenchimento de fichas de anomalias e na análise dessas fichas), as despesas com a manutenção, custos com horas extra para recuperação dos atrasos e outros custos internos.

Em termos fiscais, as falhas internas (e os custos que lhe estão associados) são detetadas em consequência das inspeções, avaliações, controlos ou auditorias realizadas pela empresa ou por entidades externas à empresa e cujo resultado pode obrigar a empresa a suportar custos com as ações corretivas relativamente a esses processos.

Na realidade económico-empresarial portuguesa a responsabilidade por todos os procedimentos relacionados com o cumprimento das obrigações fiscais está associada à componente contabilística, isto é, o responsável pela contabilidade de uma empresa é também o responsável pelos procedimentos necessários ao cumprimento das obrigações fiscais. Existem no caso português, recorde-se, duas situações relativamente à prática

⁴⁶ Sendo os profissionais fiscais, no caso português os contabilistas, um intermediário entre as empresas e a administração fiscal pode-se questionar o comportamento daqueles profissionais no cumprimento fiscal.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

fiscal e contabilística: a contabilidade é feita pela própria empresa que para tal dispõe de um departamento ou colaboradores para esse efeito ou a empresa contrata uma terceira entidade para proceder a todas as atividades relacionadas com a sua contabilidade e fiscalidade.

Na situação em que a própria empresa é responsável pela sua contabilidade e fiscalidade podem ocorrer as seguintes falhas internas: 1) falha na classificação do documento; 2) falha no arquivamento do documento; 3) falha na digitação de lançamentos; 4) falha na determinação do imposto a pagar por falta de conhecimento do colaborador; 5) falha na determinação do imposto a pagar devido a falhas no sistema informático; 6) falhas resultantes de falta de protocolo interno de uma empresa relativamente a movimentação de documentos entre os colaboradores em atividade nos diferentes setores da empresa; e 7) falhas resultantes da não entrega ou da entrega fora do prazo legalmente previsto das declarações fiscalmente exigíveis.

A estas falhas, que também podem ocorrer quando a empresa contrata uma terceira entidade para efetuar as suas obrigações contabilísticas e fiscais, acrescem-se as falhas que resultam dos erros de arquivamento de documento ocorridos na entidade responsável pela execução da contabilidade, quando esse arquivo é efetuado em pastas referentes a outras empresas.

A questão que se coloca é de saber quem assume os custos associados a estas falhas. Os custos de falhas internas são assumidos de forma diferente consoante seja a própria empresa a executar as suas obrigações contabilísticas e fiscais ou se essa responsabilidade pertence a uma outra entidade.

No caso de a empresa executar internamente essas tarefas é possível determinar os custos associados a essas falhas e esses custos são os custos das falhas internas. Estes custos são, na generalidade das situações anteriormente indicadas, resultantes do retrabalho, isto é, o custo de se refazer todo o procedimento contabilístico, administrativo e fiscal. Mas, se a falha interna corresponder à não entrega das declarações ou entrega dessas declarações fora do prazo legalmente previsto, os custos que lhe estão associados são determinados nos termos da Lei Geral Tributária. De acordo com este preceituado legal, a não entrega ou o atraso na entrega da

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

documentação fiscal relativamente ao seu prazo legal origina uma infração fiscal, classificada como contraordenação fiscal, que poderá ser punível com coima e outras sanções acessórias que a lei determinar⁴⁷, sendo que o valor da coima a aplicar nestas situações poderá atingir valores entre os 100 € e os 2 500 €⁴⁸.

Quando a contabilidade e a preparação de todo o processo fiscal está entregue a uma entidade exterior à empresa também se verifica a existência de falhas e erros. Mas, a questão que se coloca é o de saber quem assume os custos das falhas ocorridas? Será a empresa contratante ou a entidade contratada?

A resposta a esta questão não é fácil.

O Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, no seu artigo quinto, apresenta de uma forma lapidar a resposta a esta questão ao referir o técnico oficial de contas é responsável por todos os atos que pratique no exercício das suas funções. Esta resposta é idêntica à experiência e prática pessoal do autor desta tese: em caso de erro, quem assume esses custos é o responsável pela contabilidade. No entanto, ao longo da experiência profissional do autor desta tese, constata-se que, não raras vezes, as empresas responsáveis pela contabilidade acabam por transferir esses custos para as próprias empresas suas clientes.

Todas estas falhas podem ocorrer, como se disse, em resultado de ações levadas a cabo internamente pela própria empresa ou por entidades exteriores à empresa. No entanto, não se inclui aqui as auditorias tributárias. Estas auditorias são decididas pela autoridade tributária e têm como objetivo verificar se as declarações fiscais refletem o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais, se a empresa atua de acordo com as suas obrigações acessórias, se o resultado fiscal apurado pelo contribuinte corresponde à sua situação tributária real, se os impostos devidos foram efetivamente entregues e prevenção das infrações tributárias⁴⁹.

O inspetor tributário, em resultado de uma auditoria, pode concluir pela não existência de erros materialmente relevantes e, nesse caso, a empresa não tem de assumir

⁴⁷ Art.º 109.º da Lei Geral Tributária.

⁴⁸ Art.º 116.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

⁴⁹ Art.º 2.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

quaisquer custos. Situação diversa ocorre quando se registam ou detetam erros materialmente relevantes. O inspetor tributário tem a responsabilidade de elaborar um relatório final onde constará, entre outros aspetos, a indicação fundamentada das infrações tributárias cometidas pela empresa e as respetivas conclusões⁵⁰. Essas infrações tributárias poderão constituir-se como crimes ou como contraordenações⁵¹. Consoante essa classificação assim será tipificada a penalização a que a empresa fica sujeita (e os respetivos custos a suportar pela empresa) que poderão ir desde uma simples coimas até penas de prisão.

Resumidamente, a Hipótese 3 - Todas as empresas suportam os custos das falhas internas, resulta da constatação que em termos fiscais, as falhas internas (e os custos que lhe estão associados) são detetadas em consequência das inspeções, avaliações, controlos ou auditorias realizadas pela empresa ou por entidades externas à empresa e cujo resultado pode obrigar a empresa a suportar custos com as ações corretivas relativamente a esses processos.

6.3.4 – Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas

Os custos das falhas externas são os custos resultantes de falhas ou anomalias do produto, quando ele já se encontra no mercado ou na posse do cliente final. Pode-se encontrar neste tipo de custos, o atendimento a reclamações, o material devolvido, os custos com a garantia, os descontos ou outros custos com concessões dadas aos clientes, o cancelamento de encomendas, as reposições, os retrabalhos, os custos de oportunidades perdidas, os custos de litígio sobre a responsabilidade legal relativa ao produto, outras reivindicações, que podem até incluir modificações no contrato. Estas falhas podem originar custos muito elevados, alguns deles intangíveis, como a imagem, a credibilidade e a seriedade da empresa. São exatamente os custos à imagem da empresa, que podem assumir um caráter prolongado ou definitivo, aqueles que podem ter maiores consequências económicas para a empresa.

Do ponto de vista fiscal, os custos de falhas externas ocorrem após a entrega junto da administração fiscal dos diferentes modelos de declarações fiscais exigíveis à empresa. A administração fiscal na posse destas declarações inicia um conjunto de operações,

⁵⁰ Art.º 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

⁵¹ Art.º 2.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

nomeadamente a revisão dessas declarações e o cruzamento das informações nelas constantes e dos demais elementos existentes ou na sua posse, com o objetivo de identificar erros de preenchimento e/ou informações não consistentes, que possam constituir-se como infração à legislação tributária vigente.

A existência de qualquer erro ou irregularidade suspende o processo da declaração fiscal. Essa suspensão visa permitir uma análise mais cuidada e minuciosa das informações constantes nas declarações, de modo a resolver o erro ou irregularidade.

Se esse erro ou irregularidade for passível de ser resolvido internamente, ao nível da própria administração fiscal, esta na presunção da verdade e da boa-fé do contribuinte corrige a declaração acreditando que ela retrata fielmente a situação do contribuinte.

Pode esse erro ou irregularidade não ser passível de ser resolvido internamente pela administração fiscal. Neste caso, pode a administração fiscal, de acordo com o princípio da colaboração, notificar o contribuinte para esclarecimento das dúvidas que possam existir quanto às respetivas declarações ou documentos, bem assim como todas as obrigações acessórias previstas na lei sobre a sua situação tributária⁵². Contudo, a própria lei prevê as situações em que a administração fiscal não pode presumir da boa-fé do contribuinte, nomeadamente quando as declarações, contabilidade ou escrita revelarem ou conterem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados, que não permitam perceber ou impeçam o verdadeiro conhecimento da matéria tributável real do contribuinte⁵³.

Auscultado o contribuinte e verificando-se a existência de erro de facto ou de direito nas suas declarações pode este substituir a declaração se ainda decorrer o prazo legal da respetiva entrega ou se findo o prazo legal para a entrega, substituir a respetiva declaração nos termos previstos na lei, mas sujeitando-se à responsabilidade contraordenacional⁵⁴.

⁵² Art.º 59.º da Lei Geral Tributária.

⁵³ Art.º 75.º da Lei Geral Tributária.

⁵⁴ Relativamente aos prazos e condições de substituição das declarações veja-se o disposto no n.º 3 do Art.º 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

O regime contraordenacional previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias apresenta os custos associados a estas falhas, normalmente as coimas, as quais podem atingir valores elevados no contexto económico e empresarial português⁵⁵ e que se assumem, para as empresas, como custos das falhas externas.

Os custos de falhas externas alteram-se profundamente quando essas falhas configurem a prática de crimes tributários. Nestas situações, os custos que a empresa tem de assumir são, ou podem ser, definidos pelos Tribunais Administrativos e Fiscais nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias⁵⁶.

Um outro custo associado às falhas externas é o custo da imagem da empresa. Para perceber estes custos é necessário perceber como a sociedade encara as suas obrigações fiscais. Numa afirmação, sem caráter científico, mas revelador da forma como os contribuintes e a sociedade em geral encaravam a sua relação com o fisco, proferida por um advogado e inserida no semanário Expresso, de 18 de janeiro de 2014, refere que nos anos noventa era chique, era bem, era sofisticado, era de classe superior, fugir ao fisco. Ou seja, a sociedade aceitava e valorizava todos aqueles que conseguiam fugir às suas obrigações fiscais. A este propósito relembre-se a famosa definição, da autoria de Leonardo Ferraz de Carvalho, responsável por uma coluna de análise económica no extinto semanário O Independente, de “tansos fiscais”, ao referir-se a todos aqueles contribuintes que cumpriam, ou não podiam fugir, com as suas obrigações fiscais.

O nível da moral tributária dos contribuintes portugueses tem vindo a alterar-se nas últimas décadas, de forma que, no final da década de 1990, o número de contribuintes que afirmaram que a fraude fiscal nunca é justificável ascendeu a 54,4%, em comparação com os 39,9% no final da década anterior (Sá & Martins, 2013).

A existência, numa sociedade, de um forte referencial ético e moral origina por parte dos seus cidadãos um comportamento mais responsável e mais reto, relativamente às suas obrigações fiscais e uma menor tolerância para com aqueles que não cumprem essas mesmas obrigações (Torgler, 2003; Richardson, 2008; Cummings, Martinez-Vazquez, McKee & Torgler, 2009).

⁵⁵ O Regime Geral das Infrações Tributárias prevê, a partir do seu artigo 108.º, os diversos montantes de coimas a pagar.

⁵⁶ A este propósito vejam-se os artigos 87.º a 107.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Esta intolerância é particularmente visível na atual situação portuguesa. O nível de austeridade e sacrifícios que estão a ser pedidos aos portugueses tornou-os intolerantes com os incumpridores e com o desperdício de dinheiro (Pereira, 2012). Nesta situação, os custos das falhas externas quando percecionadas pela generalidade da população, como qualquer forma de fuga ao fisco, ou comportamentos pouco consentâneos com uma cidadania fiscal responsável representa um enorme custo à imagem da empresa. Embora esse custo seja intangível é, porventura, muito mais grave que os custos financeiros.

Por fim, a Hipótese 4 - As empresas têm custos resultantes das falhas externas, resulta da constatação que, do ponto de vista fiscal, os custos de falhas externas ocorrem após a entrega junto da administração fiscal dos diferentes modelos de declarações fiscais exigíveis à empresa. A administração fiscal, na posse destas declarações, desenvolve um conjunto de operações com o objetivo de identificar erros de preenchimento e/ou informações não consistentes, que possam constituir-se como infração à legislação tributária vigente. Caso existam infrações à legislação tributária vigente, a empresa assume um custo, o custo de falhas externas.

O Quadro 13 apresenta, resumidamente, as hipóteses anteriormente apresentadas e o respetivo enquadramento.

Quadro 13 - Resumo das hipóteses

Hipóteses	Justificação
Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal;	Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal. Os custos de prevenção estão associados à crescente complexidade e incerteza dos sistemas fiscais e ao desconhecimento, por parte do contribuinte, das questões fiscais, obrigando-o a recorrer a profissionais fiscais ou a especialistas fiscais
Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal;	As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal com o objetivo de deteção de erros e de controlo da sua regularidade fiscal.
Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas;	Em termos fiscais, as falhas internas (e os custos que lhe estão associados) são detetadas em consequência das inspeções, avaliações, controlos ou auditorias realizadas pela empresa ou por entidades externas à empresa e cujo resultado pode obrigar a empresa a suportar custos com as ações corretivas relativamente a esses processos.

Quadro 13 - Resumo das hipóteses

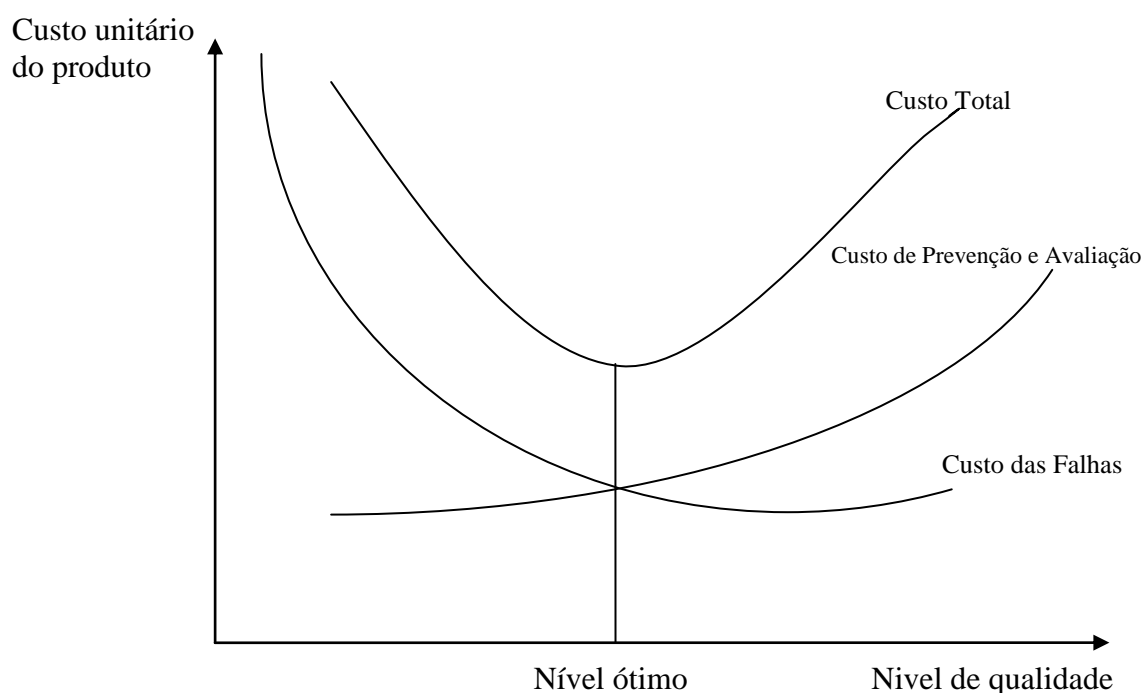
Hipóteses	Justificação
Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas.	Do ponto de vista fiscal, os custos de falhas externas ocorrem após a entrega junto da administração fiscal dos diferentes modelos de declarações fiscais exigíveis à empresa. A administração fiscal, na posse destas declarações, desenvolve um conjunto de operações com o objetivo de identificar erros de preenchimento e/ou informações não consistentes, que possam constituir-se como infração à legislação tributária vigente. Caso existam infrações à legislação tributária vigente, a empresa assume um custo, o custo de falhas externas.

Fonte: Elaboração própria

6.4- Quadro Conceptual

O modelo conceptual proposto resulta do modelo clássico do Custo da Qualidade Total apresentado na Figura 4.

Figura 4 - Modelo clássico do custo total da qualidade



Fonte: Adoptado de Pires (2012)

Comece-se, de acordo com o modelo clássico do custo total da qualidade, por demonstrar que é possível determinar o nível ótimo ou, como refere Pires (2012), o nível económico da qualidade.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Assim, o custo total da qualidade será uma função do tipo:

$$f(x) = a_0 x^n + a_1 x^{n-1} + \dots + a_n$$

em que:

$f(x)$ – representa o custo unitário do produto;

x – representa o nível de qualidade

De acordo com a Figura 4, o custo total da qualidade é representado por uma parábola cuja concavidade está voltada para cima. Tal significa que o custo total da qualidade pode ser representada por uma função quadrática e, assim sendo, pretende-se mostrar que toda a função quadrática cuja representação gráfica seja uma parábola com a concavidade voltada para cima tem um mínimo absoluto.

Seja $f(x) = ax^2 + bx + c$, $a \neq 0, b, c \in \mathbb{R}$ uma função quadrática qualquer.

Se a sua representação gráfica é uma parábola com a concavidade voltada para cima então $a > 0$.

Como o domínio de $f(x)$ é dado por:

$$D_f = \mathbb{R} \quad (f(x) \text{ é uma função polinomial})$$

pode-se escrever:

$$f'(x) = (ax^2 + bx + c)' = 2ax + b, \quad \forall a \neq 0, \forall b, c \in \mathbb{R}$$

pelo que a função $f(x)$ é diferenciável em \mathbb{R} .

Sabe-se que, pelo critério da primeira derivada para extremos, se $f'(k) = 0$ e se f' mudar de sinal nas semi vizinhanças de k , então $f(x)$ admite um extremo relativo no ponto de abscissa k .

Ora, $f'(x) = 0 \Leftrightarrow 2ax + b = 0 \Leftrightarrow x = -\frac{b}{2a}$, pois $a \neq 0$, uma vez que, por hipótese, $a > 0$.

Por outro lado, $f'(x) < 0 \Leftrightarrow x < -\frac{b}{2a}$, $a > 0$

e $f'(x) > 0 \Leftrightarrow x > -\frac{b}{2a}$, $a > 0$

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Pode-se concluir que $f' \left(-\frac{b}{2a} \right) = 0$ e que f' muda de sinal à esquerda e à direita de $x = -\frac{b}{2a}$, sendo negativa à esquerda e positiva à sua direita. Como se trata de uma função contínua e diferenciável, pelo critério referido, a função admite um extremo relativo em $x = -\frac{b}{2a}$. Trata-se de um mínimo relativo uma vez que o sinal da derivada passa de negativo a positivo, passando então a função de decrescente a crescente. Atendendo a que a derivada não tem outros zeros, o mínimo relativo é o mínimo absoluto.

$$\text{Como } f \left(-\frac{b}{2a} \right) = a \left(-\frac{b}{2a} \right)^2 + b \left(-\frac{b}{2a} \right) + c = \frac{b^2}{4a} - \frac{2b^2}{4a} + c = -\frac{b^2 - 4ac}{4a}$$

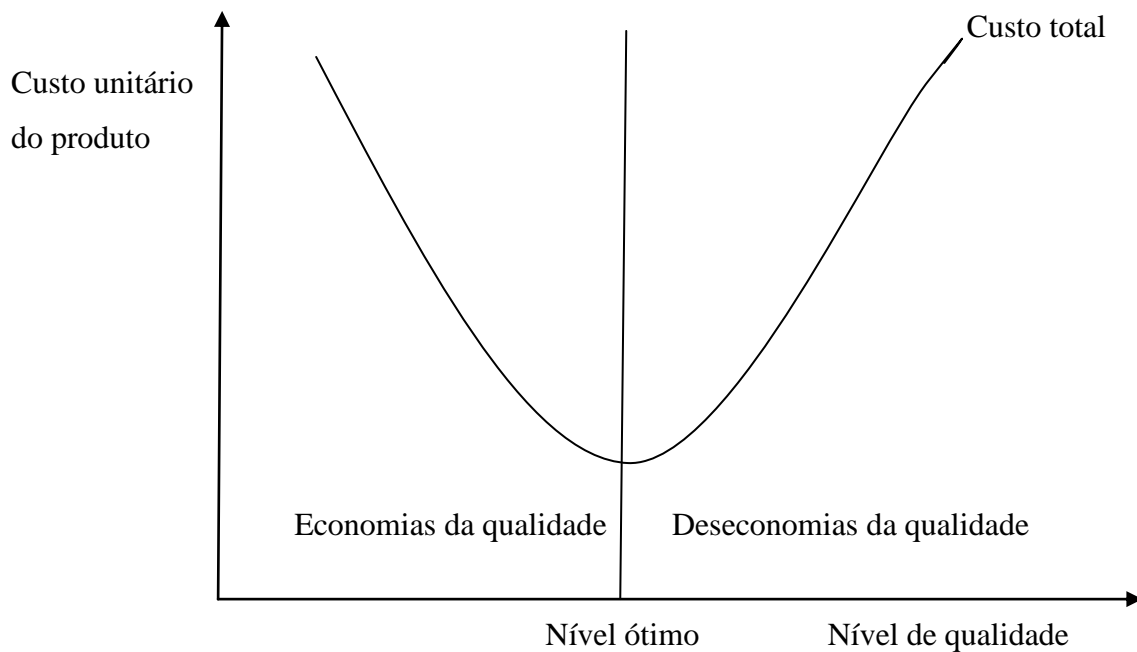
então o mínimo da função é $-\frac{b^2 - 4ac}{4a}$.

Por outro lado, sabe-se que o ponto de coordenadas $\left(-\frac{b}{2a}, -\frac{b^2 - 4ac}{4a} \right)$ corresponde ao vértice da parábola representativa do gráfico da função $f(x) = ax^2 + bx + c$, $a \neq 0, b, c \in \mathbb{R}$.

Então, prova-se que a função quadrática cuja representação gráfica seja uma parábola com a concavidade voltada para cima, admite o mínimo absoluto $-\frac{b^2 - 4ac}{4a}$ para $x = -\frac{b}{2a}$, ou seja, no vértice da parábola correspondente à sua representação gráfica.

Existindo e sendo possível a determinação do nível económico da qualidade, pode-se redesenhar o modelo clássico de modo a encontrar duas zonas distintas de custos. A Figura 5 permite verificar essa divisão.

Figura 5 – Modelo do custo total da qualidade



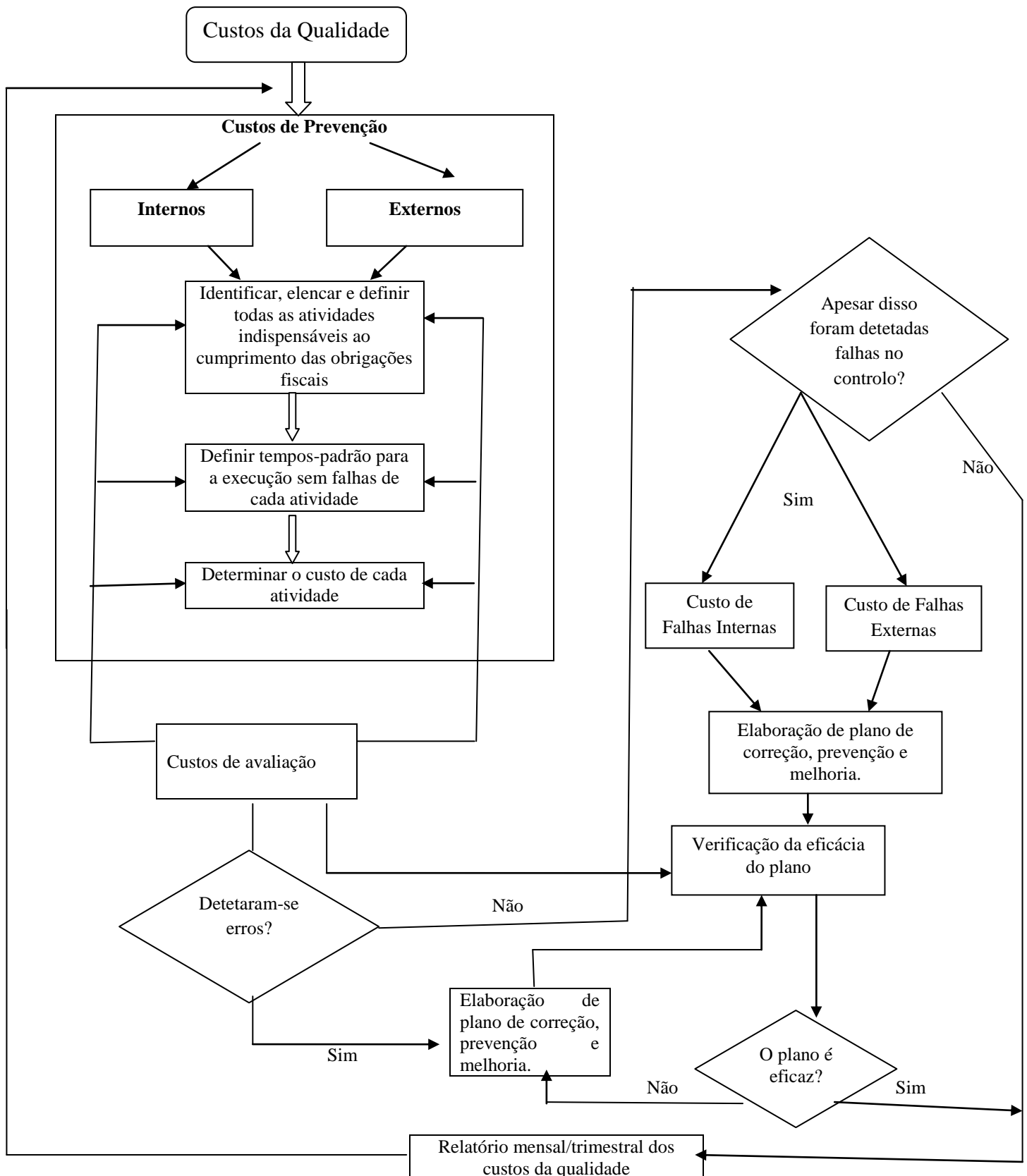
Fonte: Elaboração própria

A Figura 5 permite concluir que é possível encontrar duas zonas distintas de custos. Do lado esquerdo do nível ótimo, a que se deu o nome de economias da qualidade, é possível fazer poupanças, isto é, realizar economias, dado que, os custos unitários do produto diminuem com o aumento do nível da qualidade. Do lado direito do nível ótimo, encontra-se a zona de deseconomias da qualidade, dado que, ocorre um aumento dos custos unitários do produto, quando se aumenta o nível de qualidade.

Conforme a definição de qualidade proposta no capítulo 2, as empresas devem tentar atingir a dimensão ótima. Isto é, devem produzir com um nível de qualidade que minimize o custo unitário do produto. Consciente que, tal como se afirmou no Capítulo 2, a qualidade absoluta não existe é, por isso, muito difícil a uma empresa atingir o nível ótimo. O modelo conceptual que seguidamente ir-se-á apresentar, visa permitir que as empresas se aproximem e/ou, sendo possível, atinjam esse nível ótimo.

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Figura 6 – Modelo conceptual para a diminuição dos custos da qualidade na prática fiscal



Fonte: Elaboração própria

Quadro conceptual e hipóteses de investigação

Ao implementar o modelo apresentado na Figura 6, as empresas estão a implementar o modelo PAF, dado que se considera que os custos totais da qualidade assentam nos custos da qualidade e nos custos da não-qualidade. Na elaboração do modelo considerou-se que, tal como havia sido exposto na revisão de literatura, os custos de prevenção podem ser internos se as empresas forem, elas próprias, as responsáveis pela sua prática fiscal ou externos, quando as empresas contratam uma outra entidade para executarem essas atividades. Em ambos os casos, as empresas devem identificar, elencar e definir todas as atividades indispensáveis ao cumprimento das obrigações fiscais, definir, quando possível, tempos-padrão para a execução sem falhas de cada atividade e determinar o custo de cada atividade. As atividades de controlo e avaliação devem incidir sobre essas atividades e, a partir destas atividades de controlo, verificar se existem ou não falhas ou erros. Aquando deteção de erros e/ou falhas no controlo, a empresa deve elaborar um plano de correção, prevenção e melhoria. Por fim, a empresa deve analisar todos os meses/trimestres os relatórios dos custos da qualidade com o objetivo de aferir todos os seus procedimentos e efetuar, caso se mostre necessário, as devidas correções/melhorias.

Embora a generalidade das empresas não proceda de acordo com este modelo, a sua aplicação permitia, através de um processo de melhoria contínua, diminuir os custos associados à qualidade na prática fiscal.

Resumidamente, o modelo proposto pressupõe:

- que é possível atingir o nível económico da qualidade;
- o envolvimento de toda a organização;
- o conceito de melhoria contínua;
- a possibilidade das empresas monitorizarem e avaliarem, de forma contínua, os indicadores dos respetivos custos da qualidade da sua prática fiscal;
- a possibilidade das empresas o poderem utilizar para reduzir os custos da qualidade da sua prática fiscal.

6.5 – Síntese do capítulo

Neste capítulo foi construído o modelo teórico utilizado na investigação. Esse modelo resultou da constatação que seria possível reduzir os inúmeros modelos de custos da qualidade em torno de dois modelos fundamentais, o modelo PAF e o modelo de custos de processo. Entre estes dois modelos optou-se pelo modelo PAF porque, como se demonstrou, é muito utilizado na literatura, maneável e adaptável a vários processos produtivos.

Sendo o modelo PAF composto pelo somatório dos custos de prevenção, dos custos de avaliação, dos custos das falhas internas e dos custos das falhas externas, definiu-se as seguintes hipóteses de investigação em função dessas quatro componentes dos custos da qualidade:

- Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal;
- Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal;
- Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas;
- Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas.

Por fim, elaborou-se o modelo conceptual para a diminuição dos custos da qualidade na prática fiscal das empresas.

Eu quero uma solução
homogénea, preparada,
coisa certa, controlada
para ter tudo na mão.
Solução para questão
que não ousa resolver.
Diluída num balão
elixir p'ra me entreter.
Faço centrifugação
para ter ar uniforme
uso varinha conforme,
seja mágica ou não.
Busco uma solução
tudo lindo, direitinho
eu quero ter tudo certinho
ter o mundo nesta mão.
Procuro mistura, então
aqueço tudo em cadinho.
E vejo não ter solução
mas apenas um caminho...

João Paiva

Capítulo 7

Estudos de caso e análise comparativa

Neste capítulo serão apresentados os resultados da aplicação empírica, construída a partir de estudos de caso, que pretende analisar os custos da qualidade associada à prática fiscal das empresas em Portugal.

Inicialmente, será efetuada uma breve caracterização de cada um dos casos em estudo e, por fim, na parte final do capítulo, apresentar-se-á a análise comparativa dos dados obtidos nas entrevistas e será efetuada a discussão dos resultados.

7.1 – Caracterização dos casos

- **Caso 1 – Empresário em nome individual: pintor da construção civil**

Esta empresa foi utilizada como estudo piloto do trabalho de investigação. Esta escolha resultou dos seguintes motivos fundamentais: 1) a conveniência para o investigador em resultado da sua proximidade geográfica; 2) da disponibilidade quase imediata de realização da entrevista; 3) da longa relação profissional com o empresário; e 4) por se tratar de um empresário em nome individual apresenta características que o diferenciam

dos outros casos em estudo o que também representava um desafio interessante do ponto de vista do trabalho de investigação até pela sua dificuldade em ser objeto de comparação.

Este empresário iniciou a sua atividade de pintor há cerca de vinte anos, sempre como empresário em nome individual, mas a trabalhar por conta de um outro empresário em nome individual. Em abril de 2004 iniciou a atividade de pintor em nome próprio. Este empresário foi, desde que iniciou a atividade até 2004, na prática, um trabalhador por conta de outrem.

No início da sua atividade em nome próprio, a sua atividade de pintor incidia essencialmente na pintura de construção civil, isto é, na pintura de moradias/prédios em construção. A crise financeira de 2008 (embora o empresário tenha referido que já em 2007 a atividade diminuiu acentuadamente) e o seu impacto na construção civil com a enorme queda no volume de construção e com a forte concorrência existente no sector, obrigou que a sua atividade passasse sobretudo para a pintura de casas particulares, incluindo-se aqui o tratamento das madeiras e isolamentos. Face à contingência específica deste nicho de mercado, em que as famílias procuram pintar as suas casas num período temporal compreendido entre abril e setembro, e preferencialmente em julho e agosto, origina que o empresário receba nesses meses grande parte do seu rendimento anual. Esporadicamente consegue realizar algum trabalho nos meses de inverno.

Em termos organizativos, o empresário não tem qualquer apoio administrativo e é ele o responsável por todo o trabalho de natureza administrativa. A sua contabilidade está a cargo de uma entidade externa a quem entrega mensalmente toda a documentação. Nunca fez qualquer atividade de controlo sobre o responsável pela contabilidade, desconhece a existência de qualquer erro na sua contabilidade, nunca foi sujeito a qualquer inspeção por parte da autoridade tributária e nunca transmitiu ao contabilista qualquer instrução sobre os procedimentos fiscais. No entanto, como é habitual neste tipo de empresários, ele próprio realiza uma primeira “contabilidade” para se aperceber do que tem de pagar de IVA e qual o montante de rendimento que apresenta na sua declaração de IRS. Em termos de faturação do seu trabalho, também como é habitual neste tipo de empresários, só fatura quando os clientes o solicitam e, nesses casos,

pagam mais vinte e três por cento referente ao IVA. Por esse motivo, o seu rendimento declarado para efeitos de IRS é muito variável de ano para ano. No entanto, no ano de 2013 apresentou o montante de serviços prestados no valor de 11 258, 30 €.

No momento em que foi efetuada a entrevista (maio de 2014) disponha de cinco trabalhadores, embora nenhum deles fosse seu empregado. Deste modo, o empresário não tem qualquer custo associada à mão de obra. Os trabalhadores são remunerados à semana e esta remuneração só ocasionalmente é processada contabilisticamente.

- **Caso 2 – Sociedade unipessoal por quotas: comércio e reparação de bicicletas**

O presente caso analisa uma empresa com cinco anos de atividade e que se dedica ao comércio e reparação de bicicletas de estrada e de todo o terreno. Adicionalmente, a empresa organiza passeios de bicicletas de todo o terreno.

Embora a empresa tenha uma existência recente, a sua verdadeira origem remonta à década de setenta, do século passado, já que pertencia ao pai do atual sócio gerente. Esta empresa originalmente tinha como atividade a venda, reparação e aluguer de motocicletas e bicicletas. À época, este tipo de atividade representava uma interessante fonte de rendimento, mas com o evoluir dos anos deixou de ter atividade digna de registo.

Recentemente, o atual sócio gerente e filho do fundador da empresa, ficou com as instalações da empresa do pai, remodelou-as e dali surgiu a atual empresa. Curiosamente, o regresso a este tipo de atividade resultou de uma situação de desemprego. O sócio gerente é o responsável por todo o trabalho administrativo e disponha, em maio de 2014, de um colaborador para a manutenção e arranjo das bicicletas.

Em termos da sua prática fiscal, a empresa delega essa obrigação num contabilista a quem entrega todos os meses a documentação. Este processa esses documentos e age em conformidade. A empresa nunca efetuou qualquer atividade de avaliação sobre o trabalho desenvolvido pelo contabilista, não existem erros, mas se existissem seria da responsabilidade do contabilista. A empresa nunca foi alvo de qualquer ação

fiscalizadora, nem foi solicitado a alteração ou correção dos dados apresentados nas diferentes declarações fiscais.

- **Caso 3 – Sociedade por quotas: setor corticeiro**

Trata-se de uma sociedade por quotas de natureza familiar e que exerce a sua atividade no setor da cortiça. Existe há mais de cinquenta anos, sempre na mesma família e tem passado de gerações para gerações, sendo atualmente gerida pelo filho e netos do fundador.

A sua atividade principal é o tratamento e preparação de cortiça para revenda (sobretudo para a produção de rolhas) embora, nos últimos anos, tenha desenvolvido, de forma incipiente, a produção de pequenos artefactos de cortiça tanto para decoração (tarros, cocharros, pequenas caixas...) como para uso pessoal (carteiras e estojos).

A empresa é gerida pelo filho do fundador e tem a colaboração dos seus dois filhos. As funções administrativas são desempenhadas pelo sócio gerente e por um dos seus filhos. O outro dos filhos executa as funções de “diretor de produção” e, ao mesmo tempo, é o responsável pelo transporte do produto para os clientes. A empresa disponha, em maio de 2014, de sete trabalhadores efetivos e durante os meses de junho a agosto, contrata mais pessoas para fazer face às necessidades resultantes da compra de cortiça. A atividade produtiva assenta em três áreas fundamentais, a cozedura e raspagem da cortiça, o traçamento e escolha da cortiça e o enfardamento. De entre estas áreas sobressai o traçamento e escolha de cortiça, porque é aí que se procede à seleção das pranchas de cortiça, de acordo com os diferentes calibres. A venda de cortiça, em fardos, é efetuada de acordo com o calibre. A cortiça de menor qualidade, o refugo e os desperdícios são vendidas sobretudo para a produção de granulado de cortiça, enquanto a cortiça de qualidade superior é vendida para a fabricação de rolhas.

Em termos contabilístico e fiscais, a empresa dispõe de uma contabilista a quem entrega todos os meses toda a documentação fiscal. A empresa nunca se preocupou nem efetuou qualquer atividade de controlo sobre o desempenho do contabilista, nunca pensou na possibilidade de existência de erros, mas se existirem considera que devem ser suportados pela contabilista. A empresa nunca, nos seus mais de cinquenta anos de

existência, foi alvo de qualquer fiscalização tributária, nem teve a necessidade de efetuar correções dos dados apresentados nas diferentes declarações fiscais.

- **Caso 4 – Sociedade Aberta: comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos e máquinas pesadas**

A sociedade que serviu de base a este caso trata-se de uma empresa que atua no setor do comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos e máquinas pesadas. A empresa teve a sua origem em 1965 como sucursal de uma empresa estrangeira e, dedicou-se inicialmente à montagem, reparação e venda de veículos e peças da marca correspondente. Atingiu nas décadas de setenta e oitenta do século passado o apogeu em termos de produção, volume de negócios e emprego criado. Em maio de 2014, dispunha sessenta colaboradores e dedica-se sobretudo à reparação de veículos multimarca, embora mantenha uma forte ligação à marca original.

A empresa dispõe de um pequeno departamento administrativo que é responsável pelo tratamento contabilístico e fiscal da empresa. Deste setor faz parte um técnico oficial de contas que, para além de ser o responsável pela contabilidade e pela relação com a autoridade tributária, é também o diretor financeiro da empresa. A empresa afirma dispor de controlo interno sobre os procedimentos contabilísticos e fiscais, embora quando lhe foi solicitado que facultasse um exemplar, esse pedido tenha sido negado, porque se tratava de um documento do foro interno da empresa. O responsável pelo departamento referiu que apesar de existir essa forma de controlo interno ele, no fundo, não é necessário dado que o seu departamento não comete erros.

Admite-se que de facto a empresa disponha de alguma forma de controlo interno, não em resultado da atual gestão, mas daquilo que ficou quando a empresa era uma sucursal de um grupo económico internacional, mas ficou-se com a convicção que nunca é utilizado. A empresa não tem qualquer forma de controlo externo por considerar desnecessário já que é auditada por um Revisor Oficial de Contas.

- **Caso 5 – Sociedade unipessoal por quotas com certificação NP EN ISO 9001: 2008: prestação de serviços na área de sistemas de informação e suporte à decisão da gestão.**

O presente caso analisa uma empresa com quinze anos de atividade embora inicialmente tenha sido criada como sociedade por quotas. Por motivos de desacordo entre os dois sócios, um dos sócios adquiriu a quota restante e decidiu passar para a figura de sociedade unipessoal por quotas. Esta passagem da forma jurídica ocorreu em finais de 2006, embora ela fosse, de facto, uma sociedade apenas com um sócio desde 2005. Esta alteração na sua forma jurídica não alterou a atividade desenvolvida desde o início da sociedade original, a prestação de serviços na área de sistemas de informação e suporte à decisão da gestão.

Toda a atividade empresarial é desempenhada, atualmente, pelo sócio gerente e quatro colaboradores. A crise financeira de 2008 teve uma profunda repercussão na empresa que obrigou ao despedimento consecutivo de dez trabalhadores. A empresa desenvolvia, em maio de 2014, a sua atividade no mercado português e em alguns países de expressão portuguesa como Angola e Moçambique.

Em termos de procedimento contabilístico, a empresa elabora os respetivos lançamentos e disponibiliza essa base de dados ao contabilista. Este elabora os documentos contabilísticos e fiscais e remete-os novamente para a empresa que é a responsável pelo respetivo pagamento. Os pagamentos a efetuar ao Estado são da própria responsabilidade da empresa. A empresa nunca efetuou qualquer atividade de avaliação sobre o trabalho desenvolvido pelo contabilista, mas no final do ano acerta o nível de despesas e do montante de rendimento declarado. Não existem erros, mas caso existam é a empresa que assume os respetivos custos. A este propósito, o contabilista declarou-se como uma espécie de avaliador externo, mas ele próprio não avalia os lançamentos que a empresa lhe envia. Curiosamente, a empresa nunca foi alvo de qualquer ação fiscalizadora nem foi solicitado a alteração ou correção dos dados apresentados nas diferentes declarações fiscais.

- **Caso 6 – Sociedade por quotas com certificação NP EN ISO 9001: 2008: cultura da vinha e do vinho**

O presente caso refere-se a uma empresa de cariz familiar, que se dedica desde os anos cinquenta do século passado à cultura da vinha e do vinho. A empresa, no seu início, assumia-se como uma empresa de natureza local, dado que a produção era para consumo familiar, para venda direta ao público da região e o excedente era canalizado para o mercado local (tabernas, cafés e restaurantes). Esta situação manteve-se até finais da década de oitenta do século passado. A partir dessa altura, e sobretudo já no novo século, a gestão da empresa passou a encarar a vinha e o vinho de uma forma mais profissional. Procedeu-se a uma reestruturação dos vinhedos, ao aumento da área de plantação da vinha e à contratação de um enólogo. Em resultado deste conjunto de medidas, a empresa apostou na venda de vinho engarrafado com nome da casa. Esta aposta demonstrou ser uma aposta ganhadora dado que os vinhos têm recebido diversos prémios tanto a nível nacional como internacional com o conseqüente aumento da procura interna e externa. Em maio de 2014, a empresa exportava cerca de quarenta por cento da sua produção de vinho.

Em termos de organização administrativa, a empresa dispõe de serviços administrativos que tratam de toda a documentação contabilística sob a supervisão e responsabilidade de uma sociedade de revisores oficiais de contas, que tem a responsabilidade sobre todos os procedimentos contabilísticos e fiscais. Um colaborador desta sociedade de revisores oficiais de contas passa, pelo menos, uma vez por semana pela empresa e presta toda a ajuda necessária. A empresa não efetua qualquer atividade de controlo sobre a forma como atividade da sociedade de revisores oficiais de contas efetua as suas funções, dado que confia no trabalho desempenhado por aquela entidade. No entanto, como empresa certificada em diversos domínios e porque tem consciência que a marca deve estar associada a uma imagem de qualidade, entende que o contabilista deve agir para que não se tenha problemas com a autoridade tributária ou questões que possam por em causa o nome da empresa. Embora a empresa já tenha sido alvo de inspeção nunca foi apontado qualquer comportamento menos correto.

- **Caso 7 – Sociedade Aberta com certificação NP EN ISO 9001: 2008: construção e obras públicas**

A sociedade aberta considerada neste caso é uma empresa, das maiores a nível nacional, do setor de construção e obras públicas. A sua origem remonta aos finais da primeira grande guerra mundial. Ao longo do século XX, a empresa foi expandindo a sua atividade a nível nacional e, na década de oitenta, iniciou a sua internacionalização, estando, em maio de 2014, presente em quase todos os continentes.

Em termos organizativos, a empresa possui um departamento fiscal que é responsável por todo o tratamento contabilístico e fiscal do grupo. Surpreendentemente, a empresa não dispõe de nenhum protocolo para o controlo sobre as suas práticas fiscais, nem realiza nenhuma forma de controlo interno, porque, na opinião do responsável pelo departamento se existir algum erro, a empresa que realiza a auditoria às contas, detetaria o erro.

A empresa já por diversas ocasiões teve que alterar as suas declarações fiscais, sobretudo o modelo 22, e mantêm vários diferendos com a autoridade tributária em tribunal. A empresa reconhece que o facto de alterar as suas declarações fiscais representa um custo. No entanto, considera esse custo pouco relevante dado que, na opinião do responsável pelo departamento, os seus colaboradores corrigem o erro sem custos adicionais relevantes para a empresa. O responsável pelo departamento fiscal não considera que esses custos sejam custos associados à imagem externa, da sua empresa por esses erros resultarem de diferentes entendimentos sobre a lei e não fuga aos impostos.

Estudos de caso e análise comparativa

O Quadro 14 apresenta o resumo da caracterização dos casos.

Quadro 14 – Quadro resumo da caracterização dos casos

Casos	Forma jurídica	Caraterização da empresa
Caso 1	Empresário em nome individual	Empresa de pintura de construção cívil. O empresário é o responsável por toda a parte administrativa mas dispõe de um guarda-livros responsável pela sua relação com a Autoridade Tributária.
Caso 2	Sociedade unipessoal por quotas	Empresa de comércio e reparação de bicicletas. O sócio gerente é responsável por todo o trabalho administrativo da empresa. Dispõe de um contabilista para a sua relação com a Autoridade Tributária.
Caso 3	Sociedade por quotas	Empresa de natureza familiar do setor corticeiro. A parte administrativa e de gestão é assumida pela própria família. Para a componente fiscal e contabilística a empresa é da responsabilidade de uma contabilista.
Caso 4	Sociedade Aberta	Empresa dedicada ao comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos e máquinas pesadas. Dispõe, internamente, de um departamento contabilístico.
Caso 5	Sociedade unipessoal por quotas	Empresa com certificação NP EN ISO 9001: 2008, que presta serviços na área de sistemas de informação e suporte à decisão da gestão. O tratamento administrativo é efetuado pela própria empresa. O tratamento contabilístico e fiscal é da responsabilidade de um contabilista.
Caso 6	Sociedade por quotas	Empresa de natureza familiar, com certificação NP EN ISO 9001: 2008, que se dedica à cultura da vinha e do vinho. A empresa dispõe de um pequeno departamento administrativo mas, a contabilidade é da responsabilidade de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas.
Caso 7	Sociedade Aberta	Empresa com certificação NP EN ISO 9001: 2008, do setor da construção e obras públicas. Dispõe de um departamento responsável pelo tratamento contabilístico e fiscal da empresa

Fonte: Elaboração própria

7.2 – Resultados das entrevistas

Neste ponto serão apresentados, no Quadro 15, os dados obtidos através das entrevistas conduzidas junto dos responsáveis por cada empresa.

O guião que serviu de base às entrevistas encontra-se no Apêndice 1.

As respostas obtidas através das entrevistas encontram-se transcritas no Apêndice 3.

Quadro 15 – Quadro resumo da informação obtida através das entrevistas

Estudo de caso	Custo da qualidade		Custo da não-qualidade	
	Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal	Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal	Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas	Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas
Caso 1- Empresário em nome Individual	Existem custos de prevenção. “A contabilidade é da responsabilidade de ...” porque: “Não percebo nada dessas coisas”.	Não é efetuada qualquer avaliação. “Nunca me passou pela cabeça, nem sei ver se o contabilista está a fazer as coisas bem-feitas”	Não há erros. Se existirem erros que assume esse custo é o contabilista. “Eu é que não sou de certeza” O contabilista nunca cometeu erros e se tiver cometido, então assume o custo. “Não me engano. Já são muitos anos” (...) “Se o erro for meu, assumo eu o erro.”	O empresário nunca foi alvo de qualquer inspeção. “Nunca fui inspecionado”
Caso 2 – Sociedade unipessoal por quotas	Existem custos de prevenção. “... não sou eu o responsável pelo tratamento contabilístico e fiscal da empresa”. porque: “Não sou técnico de contas”.	Não é efetuada qualquer avaliação. “Nem isso me passa pela cabeça.”	Não há erros. Se existirem erros que assume esse custo é o contabilista. “Mas se existissem erros, seria ele [contabilista] o responsável pelo respetivo custo”.	A empresa nunca foi alvo de qualquer inspeção. “Nunca fui fiscalizado”.
Caso 3 – Sociedade por quotas	Existem custos de prevenção. “Existe uma pessoa responsável por todos esses	Não é efetuada qualquer avaliação. “Não. Não tive qualquer razão de queixa dela...[contabilista]”.	Não há erros. Se existirem erros que assume esse custo é o contabilista. “Paga ela, ela é	A empresa nunca foi alvo de qualquer inspeção. “Cá está, nunca fui fiscalizado”.

Estudos de caso e análise comparativa

Quadro 15 – Quadro resumo da informação obtida através das entrevistas

Estudo de caso	Custo da qualidade		Custo da não-qualidade	
	Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal	Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal	Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas	Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas
	assuntos”. Porque: “Eu não percebo nada dessas coisas e por isso tem que haver alguém que trate desses assuntos”.		que cometeu os erros. Paga ela”.	
Caso 4 – Sociedade Aberta	Existem custos de prevenção. “A empresa dispõe de um Técnico Oficial de Contas que é ao mesmo tempo o nosso responsável financeiro”.	Tem controlo interno, mas não é efetuada qualquer avaliação. “Temos formas de controlo interno...” “O controlo interno corresponde a um conjunto de procedimentos escritos e que são verificados constantemente por todos os nossos colaboradores”.	Não há erros. Se existirem erros que assume esse custo é a própria empresa. “Posso assegurar-lhe que não cometemos erros. Temos colaboradores com muitos anos de experiência e de grande qualidade e depois estou cá eu o para controlar algum caso mais complicado”.	A empresa já foi alvo de inspeção, “Foi referente ao ano de 2009 e fomos solicitado a confirmação de alguma informação referente à matéria coletável”.
Caso 5 – Sociedade unipessoal por quotas com certificação NP EN ISO 9001: 2008	Existem custos de prevenção. “A empresa dispõe de um TOC que elabora todas as demonstrações fiscais”. Porque: “Repare, fica-nos muito mais barato pagar uma avença do que o salário todos os meses”.	Não é efetuada qualquer avaliação. “Nunca se revelou necessário, visto que o pagamento das obrigações fiscais é efetuado por elementos da empresa”.	Não há erros. Se existirem erros que assume esse custo é a própria empresa. “Não existem erros. Mas se existirem quem paga é empresa”	A empresa nunca foi alvo de qualquer inspeção. “Não. Nunca.”

Quadro 15 – Quadro resumo da informação obtida através das entrevistas

Estudo de caso	Custo da qualidade		Custo da não-qualidade	
	Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal	Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal	Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas	Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas
Caso 6 – Sociedade por quotas com certificação NP EN ISO 9001: 2008.	Existem custos de prevenção. “Temos um TOC que se responsabiliza por essas funções” “Embora a nossa empresa tenha alguma dimensão entendemos que não se justificava a existência de um TOC a tempo inteiro na empresa”	Não é efetuada qualquer avaliação. “Para ser sincero essa questão nunca foi colocada por nós”. Até ao momento não tivemos qualquer indício que colocasse em dúvida a atuação e honestidade do nosso contabilista.	Não há erros. Se existirem erros que assume esse custo é a própria empresa. “Se a responsabilidade for nossa pagamos nós, se a responsabilidade for do contabilista paga ele. Mas nunca existiram erros”.	A empresa foi inspecionada. “Já fomos sim senhor. E nunca tivemos nenhum problema. Temos muito orgulho nisso. Gostamos de transmitir a imagem de qualidade em todas as atividades em que esteja em causa o nosso nome”.
Caso 7 – Sociedade Aberta com certificação NP EN ISO 9001: 2008.	Existem custos de prevenção. “A própria empresa elabora todo o processo administrativo e contabilístico”.	Não é efetuada qualquer avaliação. “Não, por não haver necessidade. Como a empresa é auditada, o controlo é exercido aquando da auditoria”.	Não foi indicado a existência de erros, mas se eles existirem serão corrigidos internamente. “A empresa. Mas os custos não são muito elevados. Na prática é refazer o trabalho efetuado. Os nossos colaboradores fazem isso e não recebem mais. Se for necessário trabalhar até mais tarde trabalha-se. Não pagamos horas adicionais”.	A empresa já foi por diversas vezes alvo de fiscalizações. “Quase todos os anos. É evidente que representa um custo associado à coima e ao pagamento de imposto adicional. E temos os casos em tribunal...”

Fonte: Elaboração própria

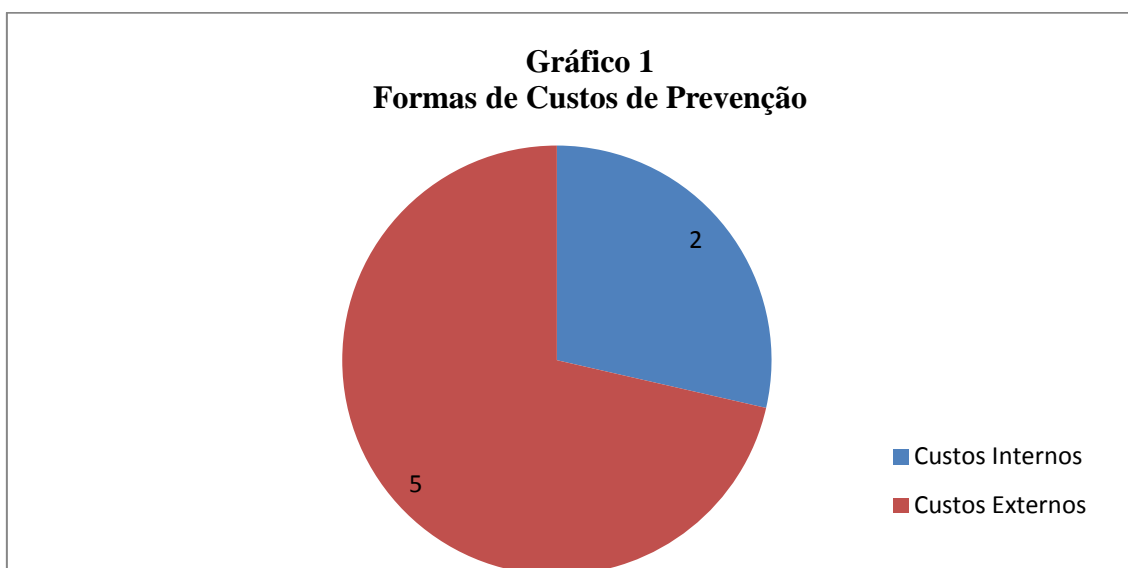
O Quadro 15, para além de conter a informação resumida, facilita a análise comparativa dos casos investigados. A análise comparativa será apresentada no ponto seguinte.

7.3 – Hipóteses de investigação – Estudo comparativo

Neste ponto far-se-á a análise comparativa dos casos investigados. No seguimento das opções metodológicas apresentadas no Capítulo 5 considera-se que a comparação é sempre um desafio e que mesmo os factos ou acontecimentos totalmente diferentes entre si podem ser comparados e daí retirar-se algum tipo de conhecimento (Deutsch, 1985). Poder-se-á dizer que o método comparativo é o procedimento de comparação sistemática dos vários fenómenos em estudo, visando descobrir aquilo que têm de comum, com o objetivo de se constituírem como princípios válidos comuns, ou realçar as eventuais diferenças (Mills, Bunt & Bruijn, 2006).

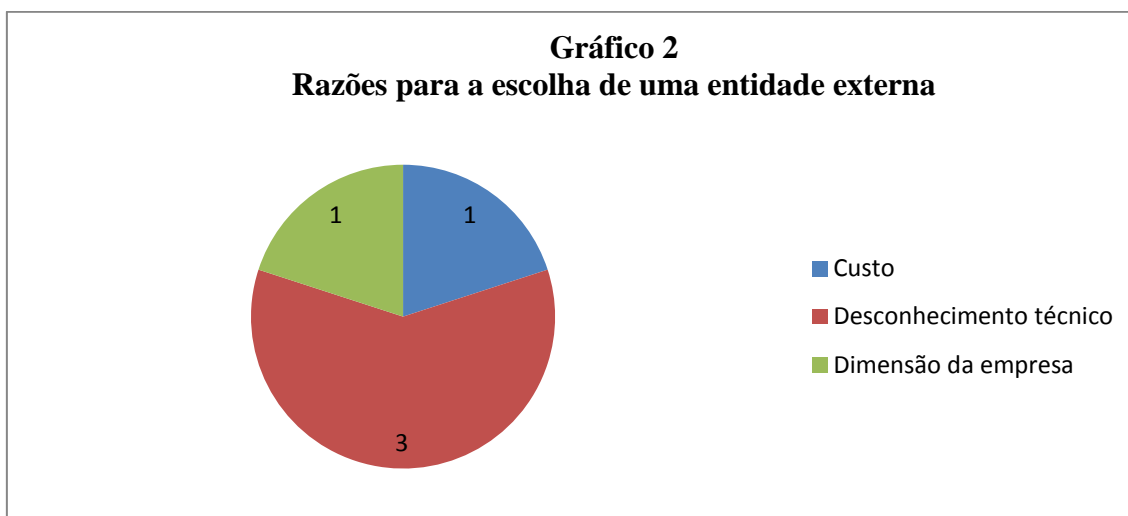
7.3.1- Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal

Todas as empresas têm custos de prevenção. Não porque esses custos resultem de uma atitude consciente e deliberada, em particular, numa tentativa de diminuir os seus custos de qualidade, mas porque o sistema fiscal e as suas obrigações acessórias são de tal forma complexos, que obrigam a recorrer a um técnico especializado. Esse técnico especializado, que no caso português é o técnico oficial de contas/contabilista, tanto pode ser contratado e fazer parte dos colaboradores da empresa, assumindo estas custos internos, ou pode ser contratado externamente e a empresa assume, nesse caso, custos externos. Ainda assim, importa perceber a forma como as empresas que constituíram os casos em estudo atuaram para fazer face a esses custos de prevenção.



Fonte: Elaboração própria

Tal como era expectável, a esmagadora maioria das empresas opta por contratar uma entidade externa para executar a todas as atividades contabilísticas e fiscais. As razões evocadas para essa escolha são apresentadas no Gráfico 2.

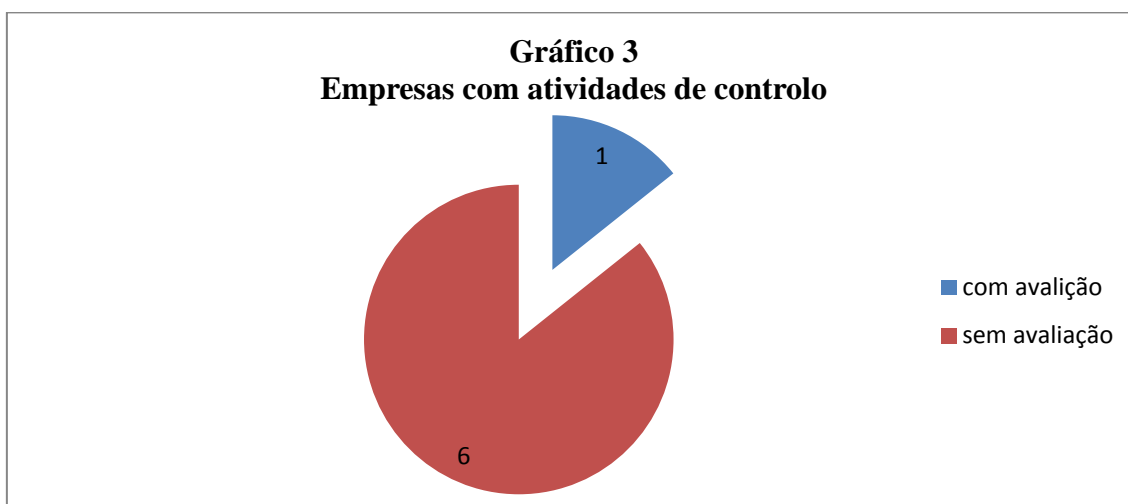


Fonte: Elaboração própria

Como se pode observar a razão fundamental para a contratação de uma entidade exterior à empresa para assegurar o cumprimento das suas obrigações fiscais é o desconhecimento técnico associado ao cumprimento fiscal.

7.3.2- Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal;

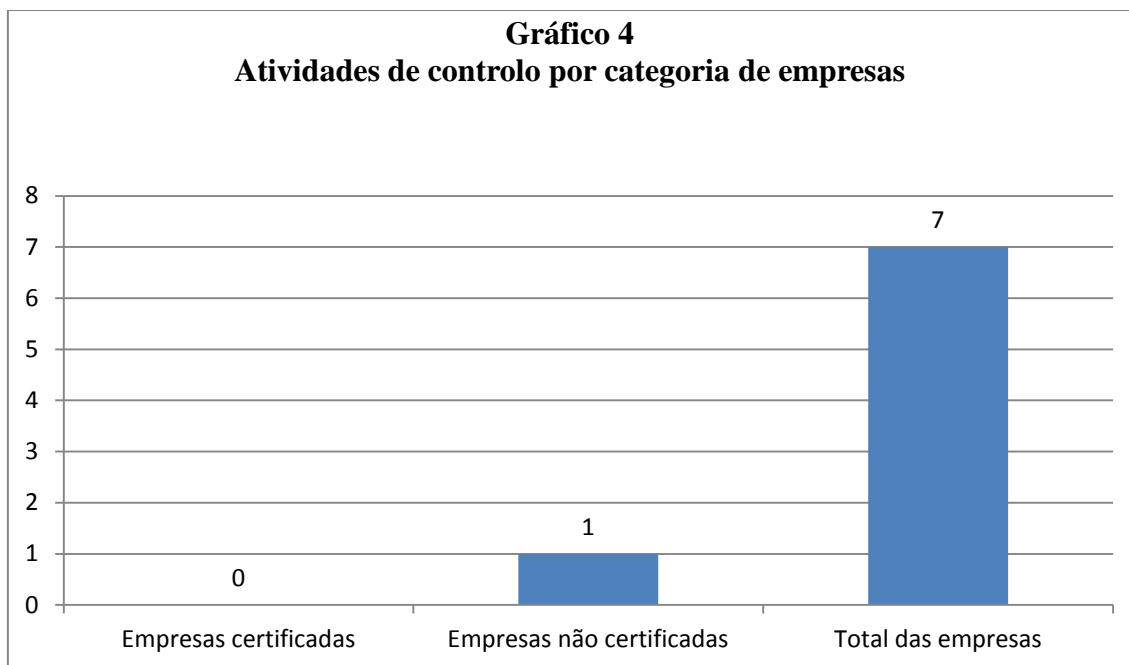
O Gráfico 3 permite perceber como é que as empresas se posicionam quanto à atividade de controlo relativamente à sua prática fiscal.



Fonte: Elaboração própria

Estudos de caso e análise comparativa

Das entrevistas realizadas às empresas que constituíam os sete estudos de caso permitiu concluir que apenas uma delas afirma efetuar atividades de controlo interno sobre as suas práticas fiscais, sendo uma empresa não certificada, tal como se pode observar no Gráfico 4.



Fonte: Elaboração própria

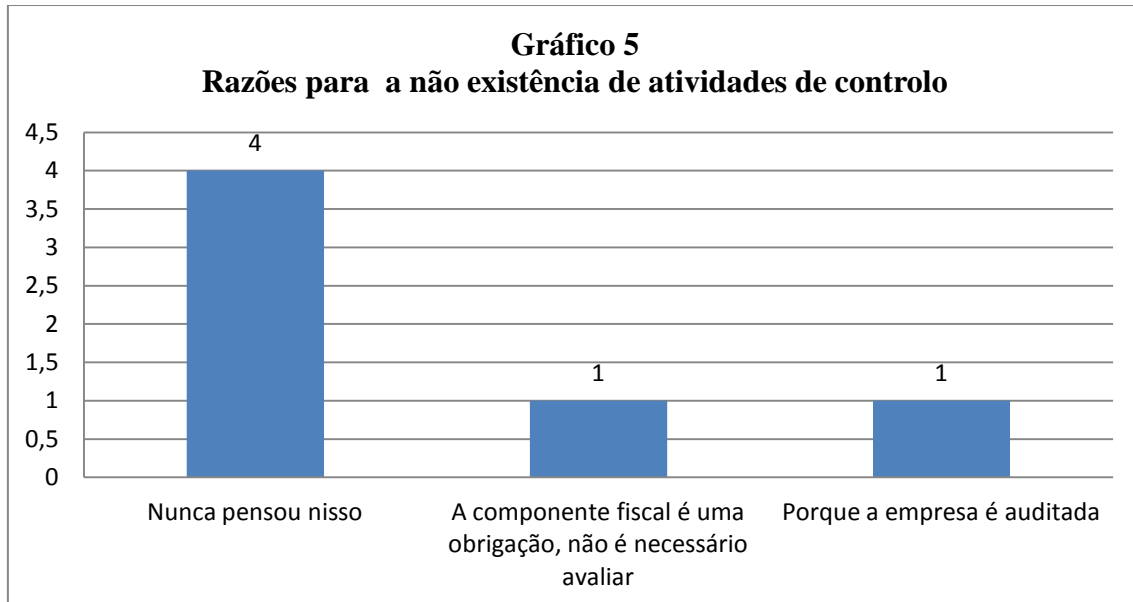
No entanto, recorde-se que, como foi dito na breve caracterização efetuada às empresas, que é convicção do investigador que esta empresa tem um protocolo de avaliação interna proveniente do período em que era uma sucursal de um grupo económico estrangeiro, e que não seria, em maio de 2014, muito utilizado. 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: “Não cometemos. Posso assegurar-lhe que não cometemos erros. Temos colaboradores com muitos anos de experiência e de grande qualidade e depois estou cá eu o para controlar algum caso mais complicado”.

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 assumem que não efetuam qualquer atividade de avaliação sobre o desempenho das suas obrigações fiscais porque nunca pensaram nisso. Curiosamente uma das empresas disse que a questão fiscal é uma obrigação e como tal não há

Estudos de caso e análise comparativa

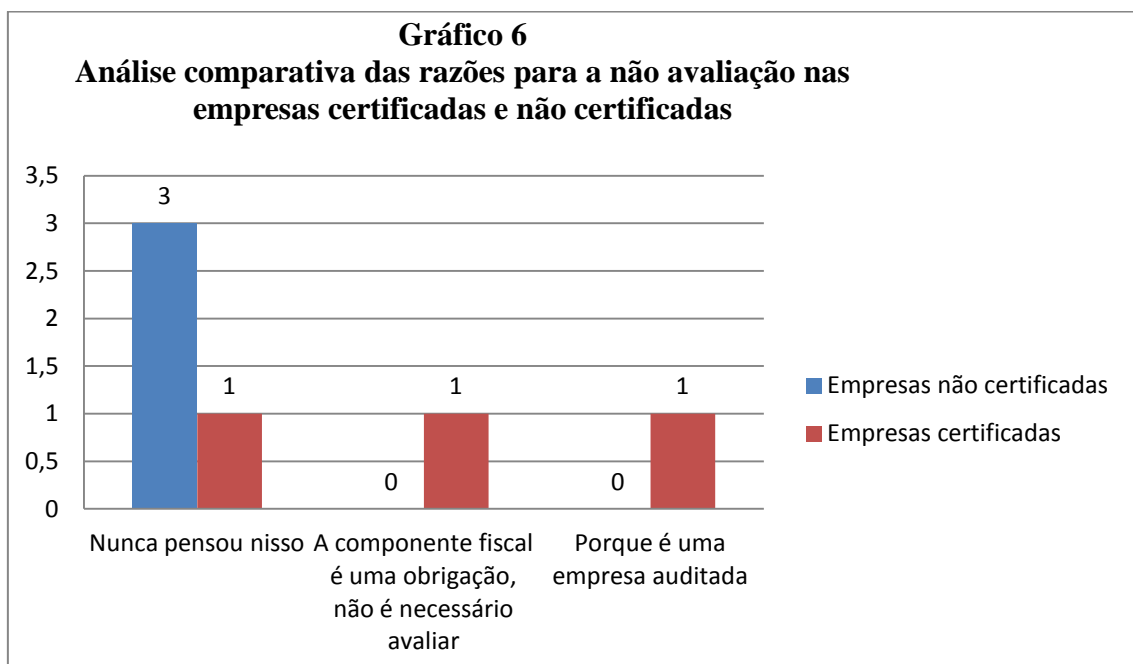
necessidade de se avaliar a forma como ela é desempenhada: “De facto temos protocolos mas não se aplicam ao pagamento de impostos. Isso é uma obrigação”.

O Gráfico 5 apresenta as razões para a não existência de atividades de controlo.



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 6 mostra a análise comparativa destas respostas quando estamos perante empresas não certificadas e empresas certificadas.



Fonte: Elaboração própria

Estudos de caso e análise comparativa

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: “De facto temos protocolos mas não se aplicam ao pagamento de impostos. Isso é uma obrigação” e “Não, por não haver necessidade. Como a empresa é auditada, o controlo é exercido aquando da auditoria”.

O investigador, de certa forma, já esperava um conjunto de respostas deste teor e decidiu, logo no protocolo inicial da entrevista (ver Apêndice 1), 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 16 apresenta-se o resumo das respostas dadas pelas diferentes empresas nas entrevistas.

Quadro 16 – Instruções/Orientações transmitidas pelas empresas ao departamento de fiscal/responsável pela contabilidade

Casos	Dá instruções?	Solicita planeamento fiscal	Avalia/controla as instruções que fornece?	Razão para esse procedimento?
Caso 1 - Empresário em nome individual	Não.	Não. “Planeamento fiscal faço eu. Acha que eu ando a trabalhar para dar ao Estado? Trabalho mais de dez horas por dia e quer que eu dê dinheiro àqueles chulos?”.	Não. O responsável pela contabilidade afirma não ser necessário protocolo de avaliação: “Não me engano. Já são muitos anos”.	Confia no contabilista. “Não, penso que confia em mim. Talvez pela minha idade e por também ser o responsável pela contabilidade do pai dele”.
Caso 2 - Sociedade unipessoal por quotas	Sim. “A única instrução que transmiti quando o contratei foi dizer-lhe que quero as contas feitas corretamente de modo a não ter qualquer problema com as Finanças”.	Sim. Todos nós fazemos planeamento fiscal. (...) Aquilo que faço terá de estar dentro da lei.	Não. O responsável pela contabilidade tem controlo interno que não disponibilizou: “Claro que disponho de forma de controlo interno”.	Confia no contabilista. “Não tenho qualquer razão para pensar ou suspeitar que o (...) não esteja a trabalhar de forma correta”.
Caso 3 - Sociedade por quotas	Não. “Ela sabe como trabalhar. O que é preciso é que se pague sempre qualquer coisinha para os gajos das finanças não implicarem”.	Não. “Eu não me meto em nada disso”.	Não. O responsável pela contabilidade não tem controlo interno: “Não temos nenhum protocolo”.	Confia na contabilista. “Não tive qualquer razão de queixa dela...”
Caso 4 - Sociedade Aberta	Não. O departamento que chefiou segue os princípios e valores que norteiam esta casa. Temos, aliás, uma forte crença nesses valores e por eles pautamos o nosso comportamento. Por isso não necessitamos de instruções.	Sim. “Tudo aquilo que é feito do ponto de vista contabilístico e fiscal respeita escrupulosamente o preceituado legal”.	Não. O responsável pela contabilidade tem controlo interno que não disponibilizou: “Temos processos de controlo interno”.	Confia no contabilista. “Confiamos no trabalho desenvolvido pelo Dr. (...)”.

Quadro 16 – Instruções/Orientações transmitidas pelas empresas aos departamentos de fiscalidade/responsável pela contabilidade

Casos	Dá instruções?	Solicita planeamento fiscal	Avalia/controla as instruções que fornece?	Razão para esse procedimento?
Caso 5 - Sociedade unipessoal por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Sim. “Não muitas, porque é uma pequena empresa de serviços. No encerramento do ano é que fazemos alguns ajustamentos que têm a ver com o nível de determinadas despesas”.	Não. “Não. Nunca foi necessário”.	Não. O responsável pela contabilidade tem controlo interno que não disponibilizou: “Temos um processo de controlo interno comum a muitas empresas do setor por isso não vemos qualquer interesse em divulgá-lo”.	Confia no contabilista. “Nunca se revelou necessário”.
Caso 6 - Sociedade por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Não. “Não. Como ele já trabalha connosco há muito tempo sabe como deve proceder”.	Sim. “Vou responder-lhe de forma diferente e depois você fará as suas conclusões. Todas as empresas em que eu sou o responsável pela contabilidade efetuam planeamento fiscal”.	Não. O responsável pela contabilidade tem controlo interno que não disponibilizou: Esse protocolo não é escrito. Sou eu próprio que o transmiti a todos os colaboradores.	Confia no contabilista. “Até ao momento não tivemos qualquer indício que colocasse em dúvida a atuação e honestidade do nosso contabilista”.
Caso 7 - Sociedade aberta certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Sim. “Naturalmente que a empresa transmite instruções de atuação através da Administração”.	Sim. “Não conheço nenhuma empresa que não faça planeamento fiscal”.	Não. “Não é necessário”.	Confia no departamento fiscal. “Não, não há necessidade”.

Fonte: Elaboração própria

Da análise de todos estes dados pode-se 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.

Estudos de caso e análise comparativa

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 17 mostra quem são os responsáveis pela contabilidade e pela relação com a administração fiscal das empresas que não executam internamente essas atividades.

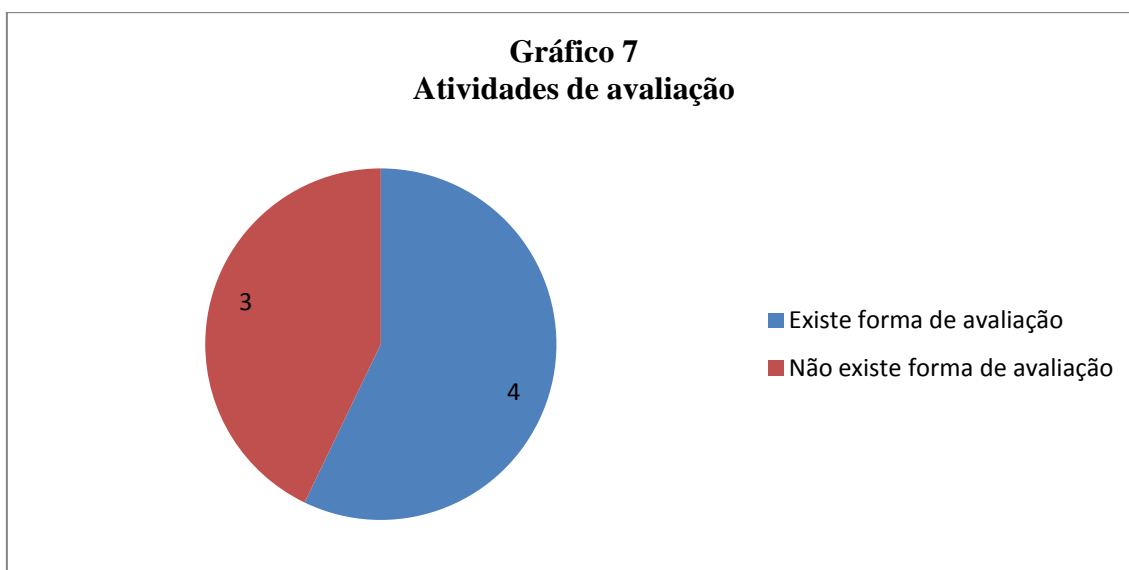
Quadro 17
Responsáveis pela contabilidade e natureza da contabilidade

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 oficiais de contas	Organizada

Fonte: Elaboração própria

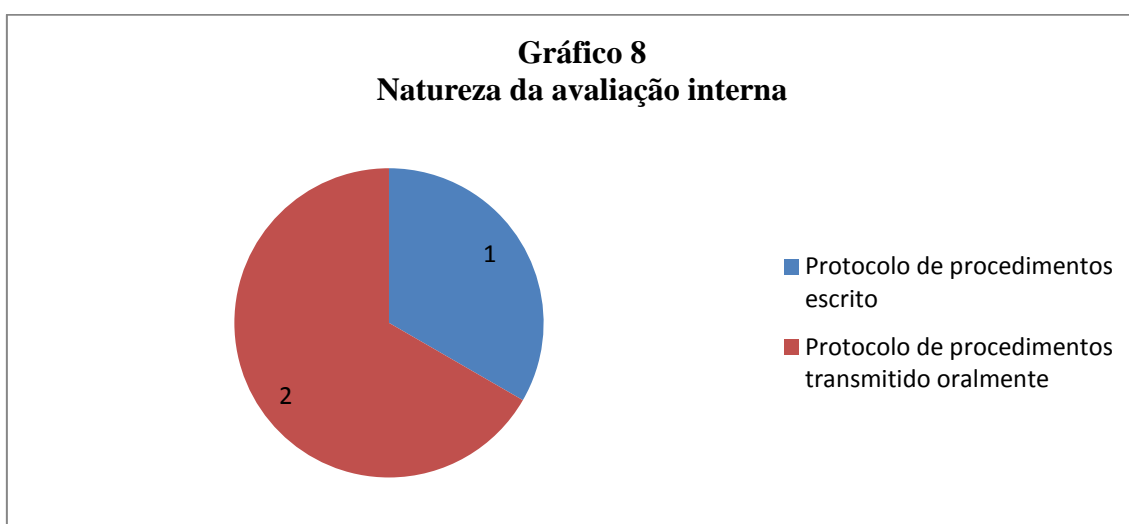
O Quadro 17 permite verificar que apenas o empresário em nome individual dispõe de contabilidade simplificada e enquanto todos os restantes têm contabilidade organizada. Já relativamente à natureza técnica dos responsáveis pela contabilidade tem desde um guarda-livros até uma sociedade de revisores oficiais 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.



Fonte: Elaboração própria

Como se pode verificar pelo Gráfico 7, a maioria das entidades responsáveis pela contabilidade das empresas indicadas no Quadro 16 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. O Gráfico 8 responde a essa questão.



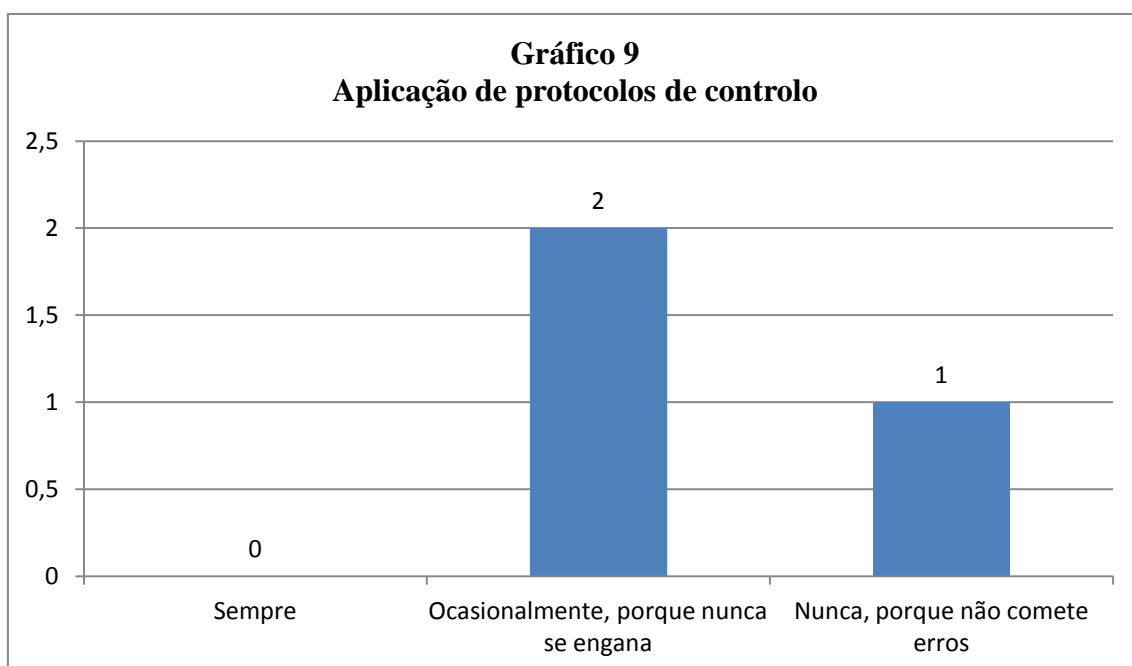
Fonte: Elaboração própria

Como se pode verificar, as entidades responsáveis pelos procedimentos contabilísticos e fiscais afirmam, na sua grande maioria, que dispõem de protocolos de procedimentos de avaliação interna transmitidos oralmente. Uma dessas entidades quando questionado se

Estudos de caso e análise comparativa

os procedimentos transmitidos oralmente funcionava, respondeu de uma forma veemente que funcionava, dado que não eram cometidos erros: “Esse protocolo não é escrito. Sou eu próprio que o transmiti a todos os colaboradores. (...) Claro que funciona. Evitam-se os erros. Não cometemos 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 aplicariam efetivamente atividades de avaliação ou controlo. O Gráfico 9 apresenta-nos as respostas obtidas.

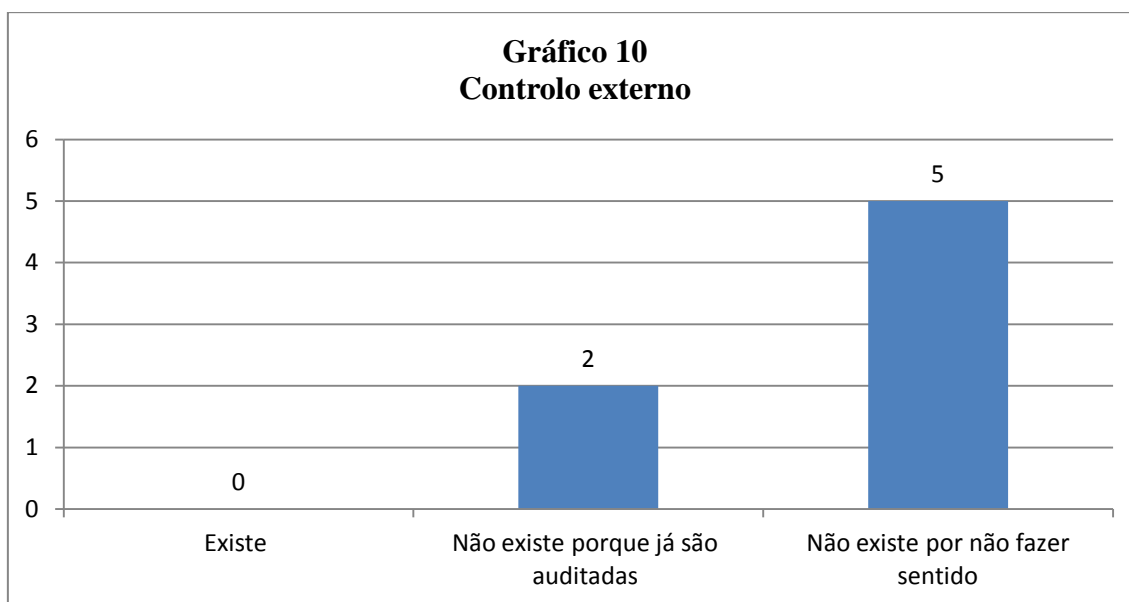


Fonte: Elaboração própria

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 à em investigação têm alguma forma de controlo externo?

O Gráfico 10 responde a essa questão.



Fonte: Elaboração própria

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 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.

7.3.3 – Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas

Referiu-se no Capítulo 5 que, em termos fiscais, as falhas são detetadas em consequência das inspeções, avaliações, controlos ou auditorias realizadas pela empresa ou por entidades externas à empresa e cujo resultado pode obrigar a empresa a suportar custos com as ações corretivas relativamente a esses processos.

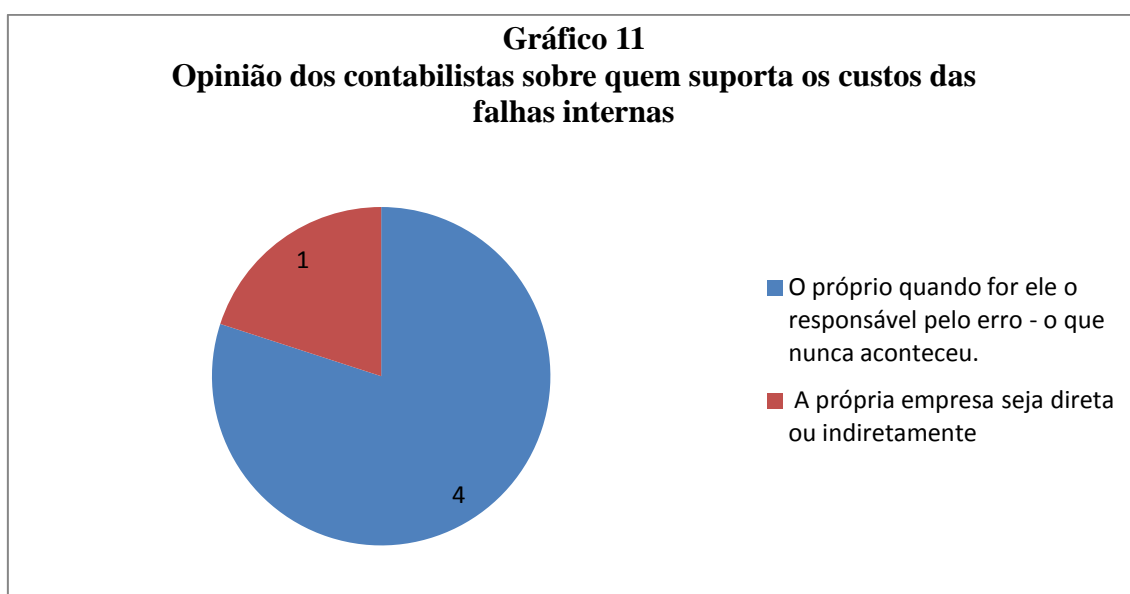
Acaba-se de verificar na hipótese anterior que as empresas não têm por hábito realizar inspeções, avaliações, controlos ou auditorias às suas práticas fiscais, quer internas quer externas. Nesse sentido, as empresas não podem assumir a existência de custos de falhas internas. No entanto, veja-se o que as empresas investigadas afirmaram acerca da existência de erros e quem assume esses custos.

Quadro 18 – Existência de erros e quem assume os custos dos erros

Casos	Existem erros?	Quem assume os custos desses erros?
Caso 1 - Empresário em nome individual	Não.	O responsável pela contabilidade.
Caso 2 - Sociedade unipessoal por quotas	Não.	O responsável pela contabilidade.
Caso 3 - Sociedade por quotas	Não.	O responsável pela contabilidade.
Caso 4 - Sociedade Aberta	Não.	A própria empresa
Caso 5 - Sociedade unipessoal por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Não.	O responsável pela contabilidade.
Caso 6 - Sociedade por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Não.	O responsável pela contabilidade.
Caso 7 - Sociedade aberta certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Não.	A própria empresa

Fonte: Elaboração própria

Nenhuma das empresas que constituem os sete estudos de caso da presente investigação assume existirem erros nas suas práticas fiscais. Na hipótese de existirem erros (que recorde-se, não existem segundo as próprias empresas e os respetivos responsáveis pela contabilidade), 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.



Fonte: Elaboração própria

Como se pode ver do Gráfico 11, os contabilistas têm uma opinião diferente, isto é, assumem os custos desde que sejam eles os responsáveis por esse erro. No entanto, um dos contabilistas responde claramente que são as empresas a assumir esses custos de falhas internas, quer de uma forma direta quer de uma forma indireta.

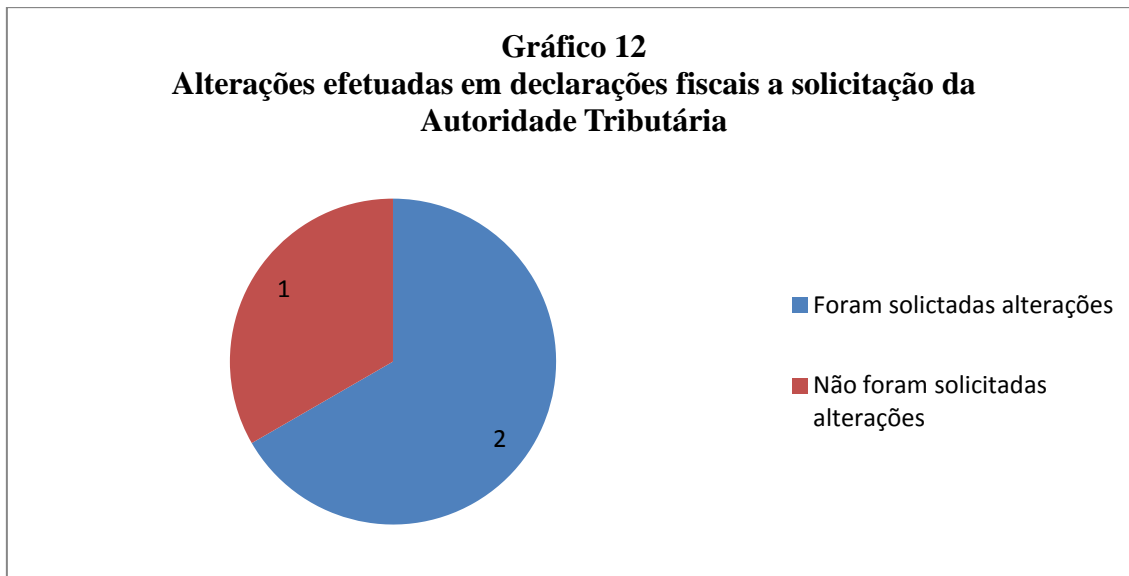
Já as empresas que dispõem de departamento fiscal/contabilidade assumem que esses erros são suportados pelas próprias. Questionado sobre os custos que esses erros representam para a empresa, em ambos os casos foi dito que são custos irrelevantes. A Sociedade Aberta certificada pela NP EN ISO 9001: 2008 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.

7.3.4 – Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas.

No Capítulo 5 definiu-se os custos das falhas externas como os custos resultantes de falhas ou anomalias do produto, quando ele já se encontra no mercado ou na posse do cliente final e que do ponto de vista fiscal, 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.

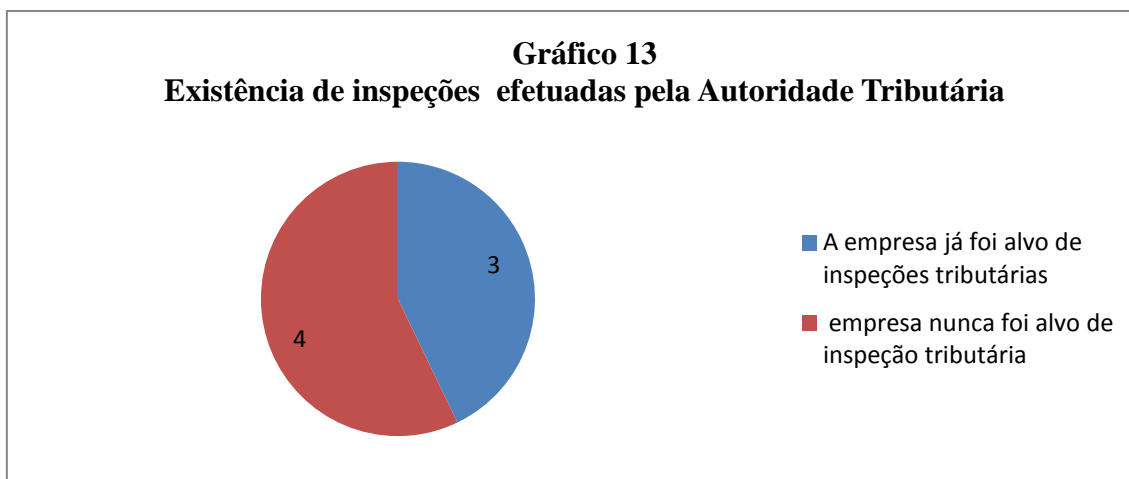
Importa perceber até que ponto as empresas que constituem os nossos estudos de caso já precisaram de alterar, por sugestão ou imposição da Autoridade Tributária, as suas declarações fiscais ou tiveram atos inspetivos e quais os custos que lhe estão associados.



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 12 permite verificar que à grande maioria das empresas incluídas na investigação 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.

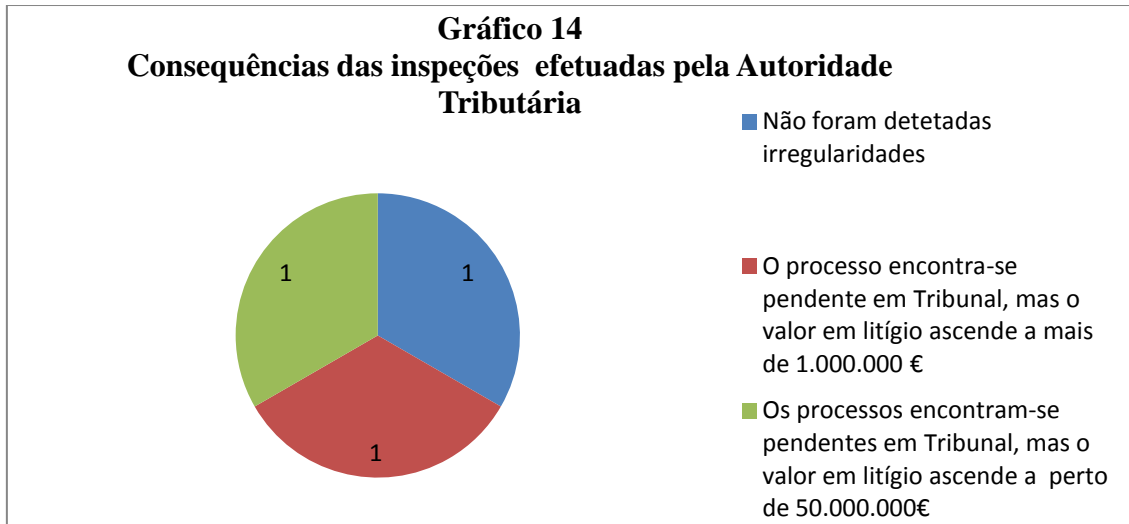
O Gráfico 13 indica-nos a situação relativamente à existência de ações inspetivas relativamente à declaração modelo 22 ou declaração correspondente.



Fonte: Elaboração própria

Como se pode verificar uma percentagem significativa das empresas em investigação já foi alvo de, pelo menos, uma ação inspetiva apenas relativamente à declaração modelo 22 ou declaração correspondente. E qual foi a consequência dessa ação inspetiva?

O Gráfico 14 permite-nos responder a esta questão.



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 14 permite constatar que:

- Apenas numa das empresas que foram sujeitas a ações inspetivas não foi detetado qualquer anomalia;
- Nas duas outras empresas que foram inspecionadas foram detetados, pela autoridade tributária, indícios de infração à legislação tributária vigente de que resultaram processos que, em maio de 2014, encontravam-se pendentes em tribunal;
- Em ambos os casos, os valores em causa são elevados;
- Ambas as empresas não entendem essa situação como uma falha, mas sim com uma interpretação diferente daquela que é efetuada pela Autoridade Tributária: “A administração fiscal tem uma interpretação, nós e a nossa consultora temos uma interpretação diferente e então alguém tem de decidir qual é a interpretação correta”;
- 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: “Vamos ganhar esses processos...” (...) “Vamos ganhar”.

7.4 – Análise comparativa entre a prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e das empresas não certificadas

Por fim, interessa verificar se, dos casos estudados nesta investigação, existe alguma diferença na prática fiscal e na forma como são encarado os custos da qualidade entre as empresas certificadas e as não certificadas. Para esse efeito, construiu-se o Quadro 19.

Quadro 19 – Análise comparativa entre a prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e das empresas não certificadas

		Empresas certificadas	Empresas não certificadas
Custos de qualidade	Custos de Prevenção	Todas assumem custos de prevenção.	Todas assumem custos de prevenção.
	Custos de Avaliação	Nenhuma empresa apresenta custos de avaliação.	Uma das empresas, a sociedade aberta, assume ter custos de avaliação.
Custos da não-qualidade	Custo de falhas internas	Nenhuma empresa refere a existência de custos resultantes de falhas internas.	Nenhuma empresa refere a existência de custos resultantes de falhas internas.
	Custo de falhas externas	Uma das empresas, a sociedade aberta, tem custos de falhas externas, embora não os assuma como custos de falhas externas.	Nenhuma empresa refere a existência de custos resultantes de falhas externas.

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 19 permite concluir que não existe nenhuma diferença entre empresas certificadas e empresas não certificadas relativamente à prática fiscal e à forma como são encarados os custos da qualidade.

Estudos de caso e análise comparativa

O Quadro 20 apresenta o resumo das hipóteses apresentadas.

Quadro 20 – Quadro resumo das hipóteses

Estudo de caso	Custo da qualidade		Custo da não-qualidade	
	Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal	Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal	Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas	Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas
Caso 1- Empresário em nome individual	Conforme	Não conforme	Conforme	Conforme
Caso 2 - Sociedade unipessoal por quotas	Conforme	Não conforme	Conforme	Conforme
Caso 3 - Sociedade por quotas	Conforme	Não conforme	Conforme	Conforme
Caso 4 - Sociedade Aberta	Conforme	Parcialmente conforme. A empresa dispõe de um protocolo de controlo interno, mas aparentemente não é utilizado porque o departamento de contabilidade não comete erros.	Conforme	Parcialmente conforme. A empresa não assume a existência de custos de falhas externas.
Caso 5 - Sociedade unipessoal por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Conforme	Não conforme	Conforme	Conforme
Caso 6 - Sociedade por quotas certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Conforme	Não conforme	Conforme	Conforme
Caso 7 - Sociedade aberta certificada pela NP EN ISO 9001: 2008	Conforme	Não conforme	Conforme	Parcialmente conforme. A empresa não assume a existência de custos de falhas externas.

Fonte: Elaboração própria

7.5 – Discussão dos resultados

Neste ponto será efetuada a discussão dos dados, o que permitirá a triangulação dos mesmos, como forma de validação. A discussão procurará confrontar a realidade observada e descrita nos dados recolhidos, com a revisão de literatura, com o objetivo de estabelecer as condições para a construção de um modelo teórico de implementação do modelo PAF na determinação dos custos da qualidade na prática fiscal das empresas.

O objetivo deste trabalho prendia-se com a verificação de como as empresas portuguesas incorporavam as preocupações com os custos da qualidade (e a sua diminuição) na sua prática fiscal. A este propósito, foi colocada uma primeira questão sobre os procedimentos das empresas para cumprimento das suas obrigações fiscais. Stephenson (2006) e Leviner (2012) referiram que, dada a crescente complexidade dos sistemas fiscais, os contribuintes sentiram a necessidade de recorrer a profissionais/especialistas fiscais para poderem cumprir com as suas obrigações fiscais. Por sua vez, Machado (2011) considera que, na realidade fiscal portuguesa, as funções dos profissionais/especialistas fiscais são desempenhadas pelos contabilistas.

As entrevistas realizadas permitem corroborar estas posições, todas as empresas entrevistadas referiram (cf. Quadro 14) que recorriam aos serviços de um contabilista ou disponham de um departamento contabilístico-fiscal para a execução das suas obrigações fiscais. A principal apontada para este procedimento das empresas foi o seu desconhecimento sobre os procedimentos fiscais. Esta resposta era expectável porque como demonstrou Tojal (2011), a maioria das pessoas, embora conheçam o nome dos impostos, não sabem o que é um imposto e desconhecem os procedimentos a efetuar para o seu cumprimento.

As empresas ao delegarem essas suas obrigações nos contabilistas ou nos respetivos departamentos contabilístico-fiscais estão, por sua vez, a assumir um custo da qualidade, já que, corresponde, segundo Feigenbaun (1983), aos custos de prevenção que ocorrem, de modo a evitar as não-conformidades em relação à qualidade do produto ou serviço, ou seja, estão a prevenir a ocorrência de falhas ou erros. Como se pode constatar no Quadro 14, todas as empresas assumem esses custos.

A segunda questão colocada referia-se à forma como as empresas se posicionavam relativamente aos custos da qualidade. Face à existência de um número considerável de modelos de custos da qualidade, optou-se pelo modelo PAF e, com base neste modelo, foi construído o guião das entrevistas (cf. Apêndice 2). Das entrevistas realizadas, é possível concluir que todas as empresas têm custos de prevenção. No entanto, a generalidade das empresas assume que não efetua qualquer atividade de avaliação sobre o desempenho da entidade responsável pela sua componente fiscal. Apenas uma empresa respondeu que disponha de um processo de controlo interno.

O principal motivo apontado, nas entrevistas, para a não existência de atividades de controlo interno foi o facto das empresas nunca terem pensado nisso (cf. Gráfico 6). No entanto, as empresas, quando questionadas se davam instruções ou solicitavam a realização de planeamento fiscal, responderam que davam algumas instruções e, em quatro casos, solicitaram planeamento fiscal (cf. Quadro 15). Todavia, as empresas também não realizaram qualquer atividade de controlo relativamente às instruções dadas. A razão apontada para esse facto foi a confiança que depositada no responsável pela contabilidade (cf. Quadro 15). Um dos responsáveis pela contabilidade e que foi entrevistado explicou, embora referindo-se ao seu próprio caso, que essa atitude se deve à confiança: “Não exerce qualquer forma de controlo (...). Penso que o que está subjacente a esse comportamento é a confiança. Conhecemo-nos desde os bancos da escola primária, fomos ambos estudar para Lisboa, ele economia e eu contabilidade, vínhamos todos os meses à nossa terra, os nossos pais eram conhecidos... já viu, são dezenas de anos de convívio e por isso existe uma grande confiança no trabalho que é desenvolvido”.

A não existência de atividades de controlo não surpreendeu o autor deste trabalho porque a generalidade das empresas portuguesas não apresenta preocupação com a realização de qualquer tipo de avaliação e/ou inspeção, tal como refere também Silva (2010). Se as empresas não demonstram preocupação com a realização de atividades de avaliação, seria de esperar que, os responsáveis pela contabilidade dessas empresas, enquanto profissionais especializados, possuíssem formas de controlo interno.

De facto, nas entrevistas realizadas às entidades responsáveis pela contabilidade e fiscalidade das diferentes empresas, constatou-se que essas entidades afirmaram possuir

alguma forma de controlo (cf. Gráfico 7). No entanto, face à recusa sistemática em disponibilizar, ou permitir a visualização do protocolo de avaliação, e a afirmação continuada de que não eram cometidos erros, leva a questionar se, de facto, essas entidades dispõem de formas de controlo interno.

Embora Stephenson (2006) refira que um dos motivos que levam uma empresa a contratar um responsável pela contabilidade é a correção no tratamento da informação e obrigações fiscais, Fernandes (2013) alerta que pode existir, em determinados momentos, fatores que inibem o correto desempenho dessas funções. A experiência profissional do autor deste trabalho permite afirmar que é perfeitamente possível que as entidades responsáveis pela contabilidade e fiscalidade das empresas não disponham de nenhuma forma de controlo interno ou, dispondo, nunca a utilizar. Numa das entrevistas o responsável pelo departamento fiscal afirma: “Claro que disponho de forma de controlo interno. Eu próprio me encarrego de proceder ao controlo do trabalho desenvolvido pelos meus colaboradores. Por outro lado, todos eles sabem que quando tiverem dúvidas, perguntam para não cometerem erros. Depois no encerramento das contas, tenho um particular cuidado em acompanhar todas as empresas com alguma dimensão”. Esta afirmação reconhece, ainda que implicitamente, que não existe protocolo de avaliação interna.

Nogueira (2010: 42) refere, acerca das atividades de controlo interno realizada na empresa onde realizou estágio, que: “No gabinete onde trabalhei durante estes meses a prática mais comum [de controlo interno] e efectivamente realizada por todos os colaboradores prende-se com a reconciliação bancária. Este controlo é feito periodicamente e existe um grande cuidado e empenho no sentido de evitar que assuntos pendentes transitem para o mês ou trimestre seguinte”. Parece não restar dúvidas que as atividades de controlo interno não são habituais nas empresas.

Os custos de falhas internas resultam dos erros ou falhas que foram detetados quando o produto (no caso fiscal, as declarações) ainda se encontra na empresa. De acordo com Vaxevanadis & Petropoulos (2008), quanto mais cedo forem detetadas as falhas menores são os custos necessários à sua correção. Acontece que, como se demonstrou no Quadro 15, as empresas entrevistadas não tinham, em maio de 2014, hábito de realizar atividades de controlo. Por isso, todas afirmaram que não existiam erros. A afirmação que não eram cometidos erros manteve-se, também, nas entidades

responsáveis pela contabilidade e fiscalidade das empresas. Ninguém comete erros. Se ninguém comete erros, não há custos de falhas internas.

Contudo, esses erros existem. No entanto, esses erros não são do conhecimento das empresas. As empresas só mudam de responsável pela contabilidade e fiscalidade quando são confrontadas com a existência de erros. Isso é assumido por um dos entrevistados quando afirma: “Nunca me passou pela cabeça, nem sei ver se o contabilista está a fazer as coisas bem-feitas. Se não estiver, mudo”. Os erros cometidos pelos responsáveis pela contabilidade e fiscalidade não são, muitas das vezes, do conhecimento das próprias empresas.

Finalmente, os custos das falhas externas são os custos ocorridos depois dos serviços terem sido efetuados e o produto se encontra na posse do cliente. No âmbito fiscal, os custos de falhas externas ocorrem quando as declarações encontram-se na posse da Autoridade Tributária e podem dar origem a dois custos, um tangível e, o outro, intangível.

O custo tangível resulta da atuação da Autoridade Tributária. No estudo realizado constatou-se que três empresas foram alvo de inspeção tributária e, em dois casos, as empresas mantêm um diferendo com a Autoridade Tributária. Esse diferendo, um custo de falhas externas, não é encarado, por aquelas empresas, como um custo, mas como uma diferença de interpretação da lei. A esse propósito, o responsável pelo departamento de contabilidade e fiscalidade de uma das empresas disse na entrevista: “Sabe, na legislação fiscal, é muitas vezes habitual as empresas terem um entendimento diferente ou interpretações diferentes das da administração fiscal. A inspeção resultou dessa diferença de interpretação. Quando isso ocorre, as finanças inspecionam. Mas no caso em concreto, foi entendimento do nosso consultor jurídico que a posição por nós assumida estava de acordo com a lei e fizemos sentir isso junto da administração fiscal”. O responsável pela outra empresa que mantinha, em maio de 2014, um diferendo com a Autoridade Tributária referiu: “O legislador ao fazer a lei tem um sentido que nem sempre fica expresso na lei e que dá azo a diferentes interpretações. A administração fiscal tem uma interpretação, nós e a nossa consultora temos uma interpretação diferente e então alguém tem de decidir qual é a interpretação correta. Para isso é que existem tribunais. Uma coisa diferente é de fuga ao fisco. Nós não fugimos ao fisco, mas não podemos é pactuar com interpretações abusivas da lei efetuada pela própria

administração fiscal. Como sabe, ganhámos alguns desses processos e os outros aguardamos pelo desenrolar do caso em tribunal”.

Os custos intangíveis referem-se ao custo associado à imagem da empresa porque, quando percecionados pela generalidade da população, pode representar um enorme custo para a empresa (Pereira, 2012). Os responsáveis entrevistados não demonstraram qualquer preocupação por este tipo de custo. A este propósito, um dos responsáveis referiu: “As pessoas nem sabem disto. Se fosse uma grande empresa com relevância nos meios de comunicação social admito que pudesse ter alguns reflexos. Agora nós? Algumas pessoas que fazem aqui as reparações dos carros até nos pedem para não passarmos faturas! Importam-se lá eles se existe alguma divergência entre a empresa e as finanças sobre a matéria coletável...”

A última questão colocada incidia sobre as eventuais diferenças entre a prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e das empresas não certificadas. Verificou-se que não existiam diferenças na prática fiscal dessas empresas (cf. Quadro 18).

Perante estes resultados, questiona-se como se poderá classificar a prática fiscal destas empresas. Se se tiver em consideração o relato das práticas de contabilidade efetuadas por vários autores (e.g. Severo, 2009; Nogueira, 2010; Joaquim, 2011), pode-se considerar que a prática fiscal destas empresas, igual à das restantes empresas, como uma boa prática fiscal.

Holtzman (2011) salienta que uma boa prática fiscal pode não significar uma eficiente prática fiscal já que, as empresas não empregam as ferramentas de gestão que dispõem para melhorarem as suas atividades no departamento fiscal. As entrevistas realizadas e a análise efetuada no Capítulo 7 permite corroborar a opinião de Holtzman (2011). Existe um enorme campo de melhoria na prática fiscal das empresas. Com o objetivo de melhorar a prática fiscal das empresas refez-se o modelo clássico de custos da qualidade e, a partir dele, foi construído um mapa conceptual que resumiu e relacionou os conceitos estudados e que será utilizado como proposta para implementar o modelo PAF de custos da qualidade, visando aproximar e, preferencialmente, atingir o nível económico da qualidade, tal como foi indicado por Pires (2012).

7.6 – Síntese do capítulo

O presente capítulo foi estruturado em três partes. Na primeira foi feita uma breve, mas criteriosa, caracterização de cada um dos sete casos que compõem os estudos de caso desta investigação. Em cada uma dessas caracterizações, apresentou-se um quadro resumo das entrevistas efetuadas relativamente às questões de investigação.

Na segunda parte do capítulo efetuou-se o estudo comparativo entre todas as empresas que constituem os nossos estudos de caso. Inicialmente a análise comparativa incidiu sobre as empresas com a mesma classificação jurídica de modo a facilitar a análise comparativa. Por fim, efetuou-se a análise comparativa tendo em atenção as hipóteses de investigação.

Na terceira parte realizou-se a discussão dos resultados. Esta discussão foi realizada através da triangulação das diferentes fontes de informação e os dados obtidos por entrevistas semiestruturadas. Estes dados foram corroborados pela literatura e permitiram responder às questões da pesquisa.

Os resultados obtidos permitem concluir:

- que os custos da qualidade são uma das ferramentas mais importantes que uma empresa dispõe com vista a melhorar a sua qualidade, aumentar a sua produtividade e reduzir os custos;
- que as empresas não incorporam na sua prática fiscal os custos da qualidade;
- que não existe diferença na prática fiscal das empresas certificadas ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008 e as empresas não certificadas;
- que esse comportamento reside, essencialmente, na confiança depositada no responsável pela contabilidade das respetivas empresas.

Disse, e fitou o operário
Que olhava e que refletia
Mas o que via o operário
O patrão nunca veria.
O operário via casas
E dentro das estruturas
Via coisas, objetos
Produtos, manufaturas
Via tudo o que fazia
O lucro do seu patrão
E em cada coisa que via
Misteriosamente havia
A marca da sua mão.

Vinicius de Moraes

Capítulo 8

Modelo conceptual para a implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

Um modelo conceptual é um recurso esquemático para organizar e representar o conhecimento, através do estabelecimento de relações significativas entre conceitos sob a forma de proposições (Novak & Cañas, 2006). Pereira (2010) acrescenta que um modelo conceptual é uma representação figurada de uma experiência empírica que tem como objetivo ajudar a compreender a realidade.

Pretende-se neste capítulo apresentar um modelo conceptual facilitador da implementação do modelo PAF na prática fiscal. Crê-se que o modelo proposto permitirá criar condições que possibilitem a diminuição dos custos da qualidade da sua prática fiscal.

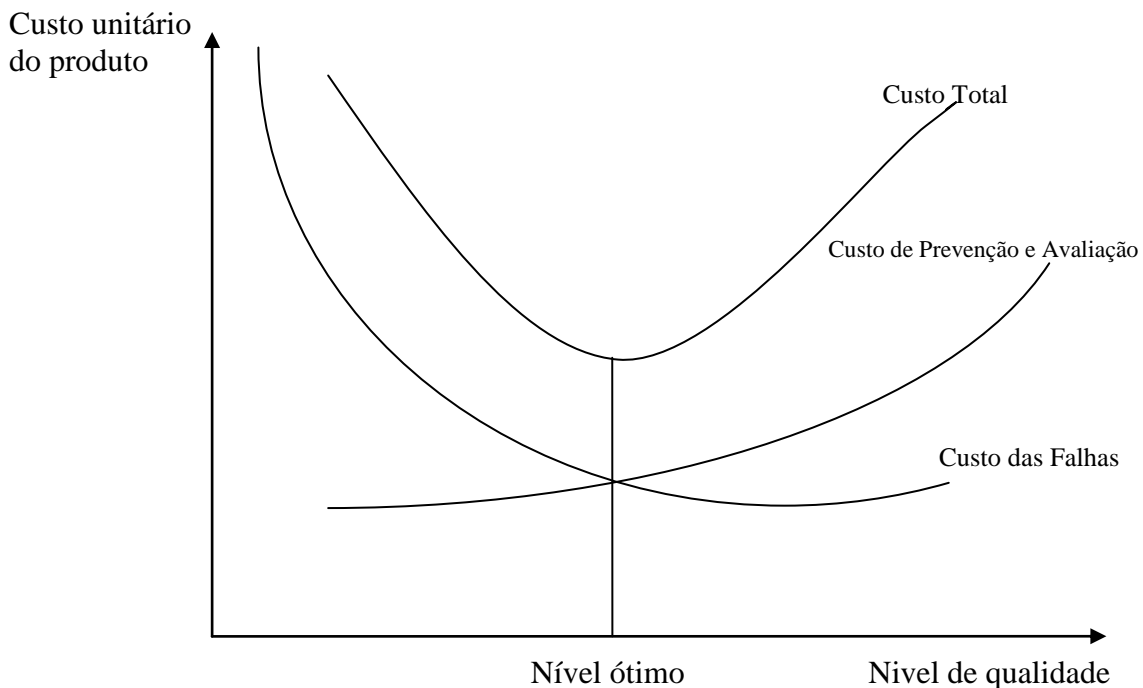
Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

8.1 – Modelo Conceptual

A metodologia de implementação da estratégia proposta para a implementação do modelo PAF baseou-se no modelo clássico do Custo da Total da Qualidade e algumas das variações que sobre ele foram feitas.

O modelo clássico pode ser representado pela Figura 4 que se apresentou no Capítulo 6 e que agora se repete.

Figura 4 - Modelo clássico do custo total da qualidade



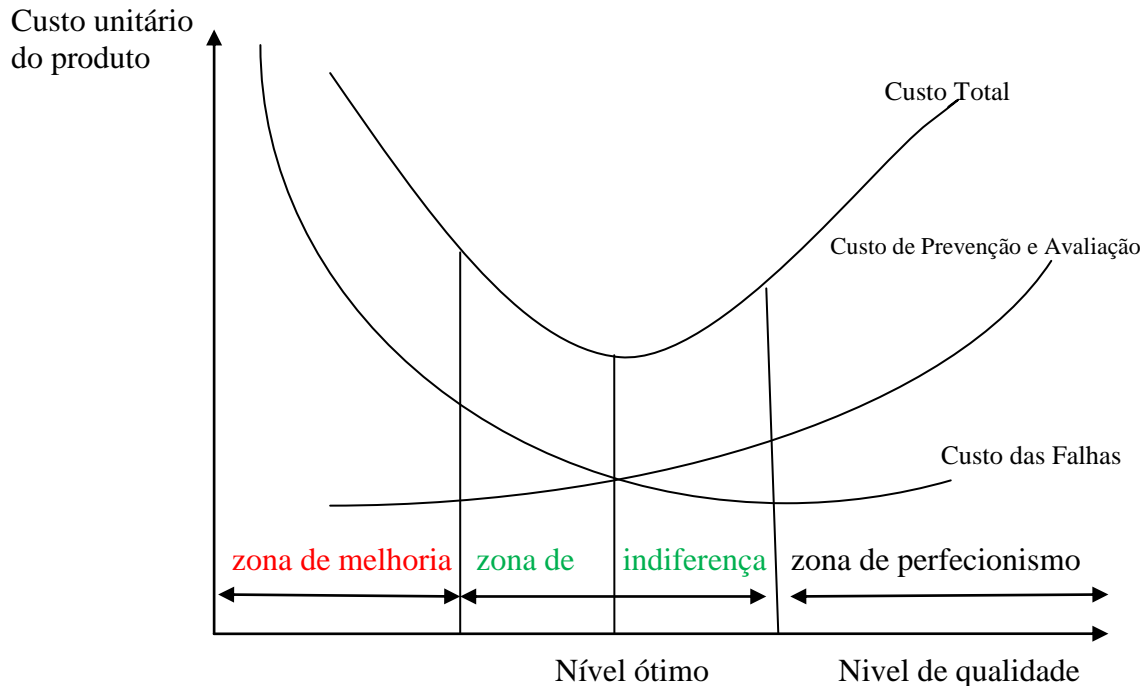
Fonte: Adoptado de Pires (2012)

Como refere Pires (2012), o modelo clássico do custo total da qualidade é, ainda hoje, útil para explicar a relação entre os custos das falhas e os custos de prevenção e avaliação e justificar a necessidade de investimento por parte das empresas na prevenção e avaliação. Como pode ser observado na Figura 4, os custos das falhas diminuem sempre que aumenta a despesa em prevenção e avaliação. Ainda de acordo com a Figura 4, é possível determinar o nível ótimo ou, como refere Pires (2012), o nível económico da qualidade.

Joaquim (2014), a partir deste modelo clássico, apresentou uma nova configuração para os custos da qualidade total. A Figura 7 apresenta essa proposta.

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

Figura 7 - Modelo clássico do custo total da qualidade – versão Joaquim (2014)



Fonte: Adaptado de Joaquim (2014)

De acordo com Joaquim (2014) na:

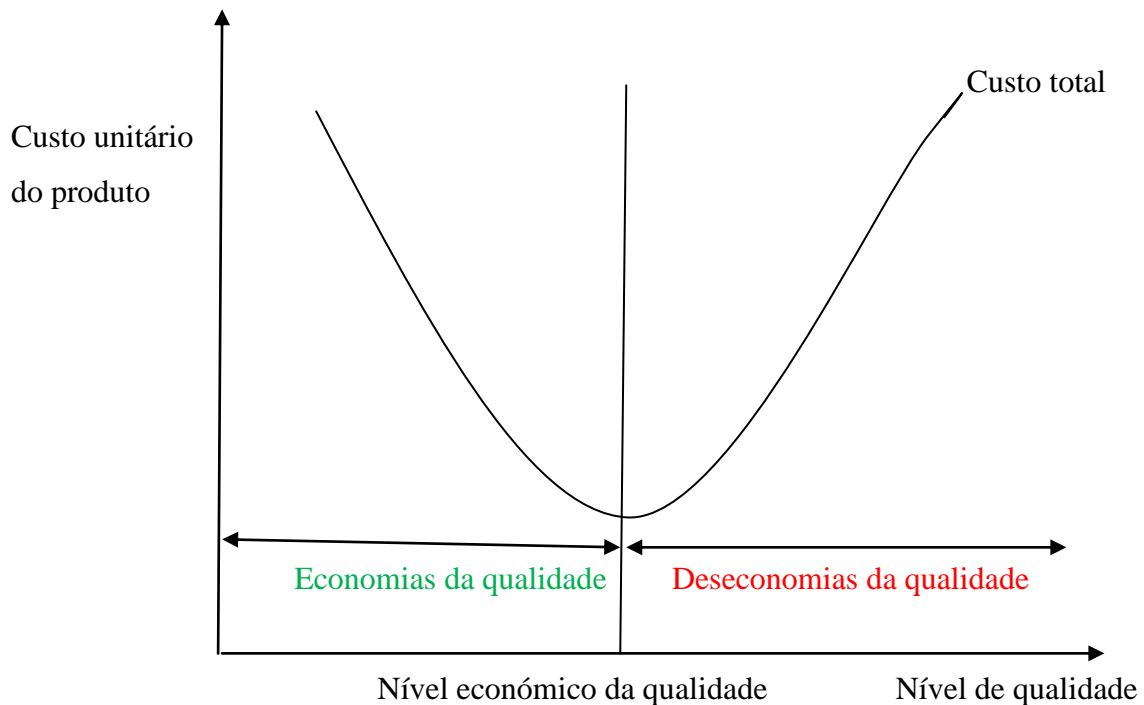
- zona de melhoria, que corresponde à parte esquerda da Figura 8, existem oportunidades para redução dos custos totais pela melhoria da qualidade;
- zona de indiferença, zona central da Figura 8, o ideal foi atingido em termos de projetos compensadores de aperfeiçoamento da qualidade;
- zona de perfeccionismo, que corresponde à parte direita da Figura 8, a qualidade aumenta sendo, no entanto, possível ainda reduzir os custos.

De acordo com López (2009), Deming considerou que não há um ponto ótimo em termos de custos da qualidade. Se assim fosse, a proposta de Joaquim (2014) seria um modelo interessante para os custos da qualidade. No entanto, como se demonstrou no Capítulo 6, existe e determinou-se o ponto ótimo ou, como refere Pires (2012), o nível económico da qualidade.

Assim sendo, pode-se redesenhar o modelo clássico e encontrar duas zonas distintas de custos. A Figura 8 permite verificar essa divisão.

Modelo conceitual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

Figura 8 – Modelo do custo total da qualidade



Fonte: Elaboração própria

De acordo com a Figura 8 é possível encontrar duas zonas distintas de custos:

- do lado esquerdo do nível económico da qualidade, a que se deu o nome de economias da qualidade, é possível fazer poupanças, isto é, realizar economias, dado que, os custos unitários do produto diminuem com o aumento do nível da qualidade;
- do lado direito do nível económico da qualidade, encontra-se a zona de deseconomias da qualidade, dado que, ocorre um aumento dos custos unitários do produto, quando se aumenta o nível de qualidade.

Crê-se que esta proposta é mais consentânea com a realidade empresarial, dado que as empresas têm todo o interesse em aumentar a qualidade, até ao momento em que os seus custos unitários do produto sejam os mais baixos. A partir desse momento, o aumento da qualidade dá origem a um aumento dos custos unitários do produto.

Esta proposta está de acordo com a definição de qualidade que se apresentou no Capítulo 2, isto é, a qualidade é o conjunto das características de um produto/serviço,

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

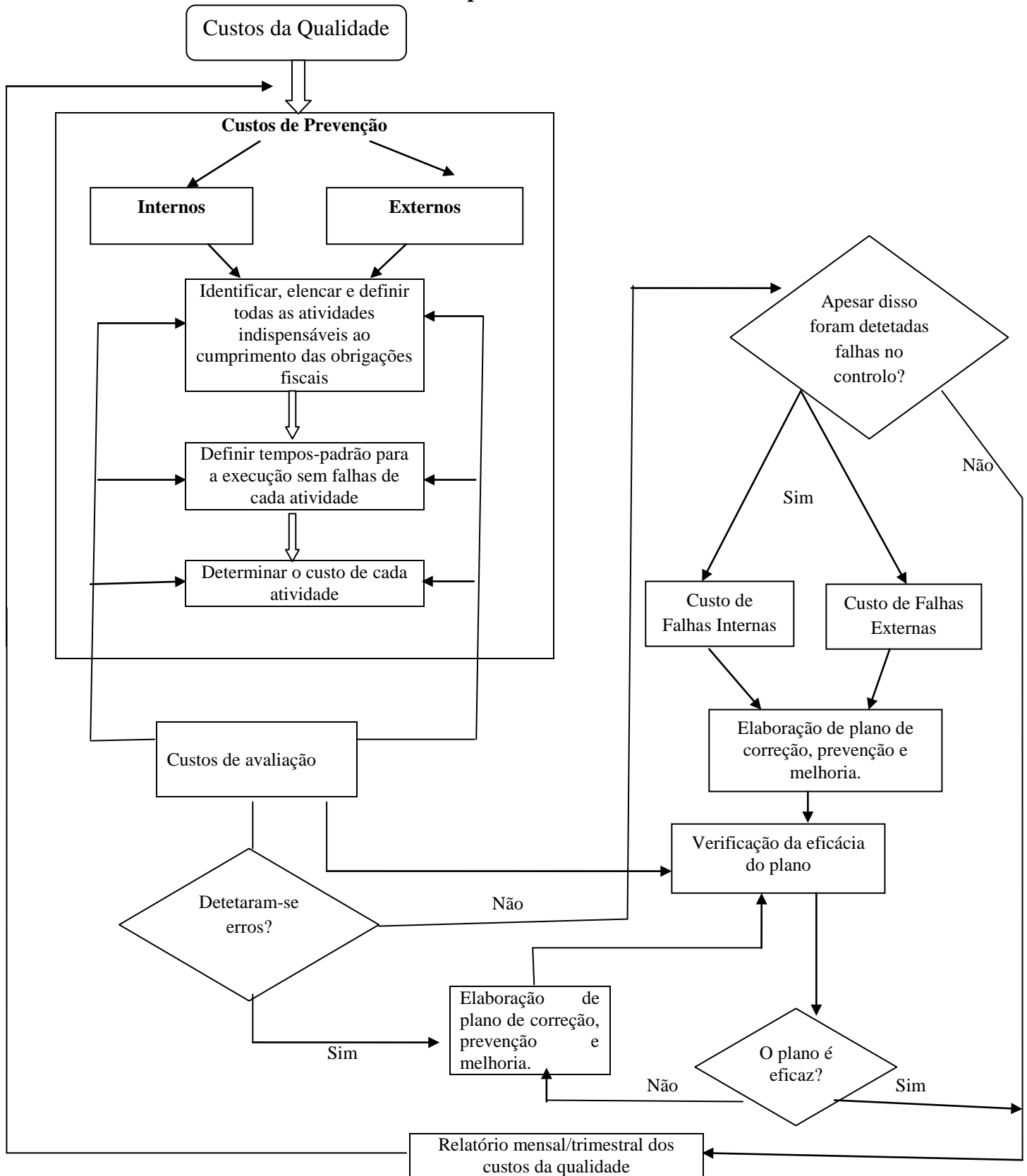
produzido de acordo com os padrões pré estabelecidos e ao menor custo possível e que permite satisfazer as necessidades e expectativas dos consumidores. Esta definição tem subjacente o princípio de que as empresas devem tentar atingir o nível económico da qualidade, isto é, devem produzir com um nível de qualidade que minimize o custo unitário do produto.

No entanto, para se atingir este objetivo, o conceito de gestão pela qualidade total deve ser assumido pela empresa na tripla vertente que se defendeu na Figura 2: a focalização no cliente, o envolvimento de todas as pessoas da empresa e o princípio da melhoria contínua.

O modelo conceptual, apresentado no Capítulo 6, e que seguidamente se recorda, visa atingir esse nível ótimo, isto é, visa atingir o nível de qualidade que minimize o custo unitário do produto.

Modelo conceitual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

Figura 6 – Modelo conceitual para a diminuição dos custos da qualidade na prática fiscal



Fonte: Elaboração própria

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

O modelo proposto dá grande relevância aos custos de prevenção e de avaliação como forma de diminuir, e preferencialmente eliminar, os custos da não-qualidade, isto é, os custos das falhas internas e os custos das falhas externas porque, como afirma Pires (2012: 266):

“As organizações têm de continuar a oferecer produtos e serviços melhores, mais depressa e mais baratos. O que talvez não tenha ainda sido interiorizado por muitas organizações é que a melhor forma de o fazer é, hoje, concebê-los melhor e melhores. A competitividade das organizações desloca-se, assim, progressivamente para fases do ciclo de vida anteriores ao fabrico, ou ao fornecimento do serviço...”

O modelo apresentado responde a esta nova forma de encarar a competitividade das empresas, ao incidir a sua atenção nas fases de vida anteriores ao fornecimento do serviço. Assim, de acordo com a Figura 6, as empresas devem:

- identificar, elencar e definir todas as atividades indispensáveis ao cumprimento das obrigações fiscais;
- definir tempos-padrão para a execução, sem falhas, de cada atividade;
- determinar o custo de cada atividade;
- proceder a atividades de controlo sistemáticas.

Ao identificar todas as atividades, é possível encontrar atividades que:

- são verdadeiramente importantes para o cumprimento das obrigações fiscais, e que, por isso, a empresa deve maximizar a sua eficiência;
- embora necessárias, não criam qualquer valor para a empresa, e que, por isso, o seu custo deve ser minimizado ou, se possível, eliminado ao longo do tempo;
- são residuais, diminuem a eficiência da prática fiscal e que é necessário eliminar ao longo do tempo;
- são desnecessárias, sendo necessário eliminá-las de imediato.

Ao identificar-se e proceder-se nos termos anteriores, é possível definir tempos-padrão para a execução, sem falhas, de cada atividade e determinar o respetivo custo. Este custo, a que se dá o nome de custo ótimo (CO), servirá de referência para a empresa e a partir do qual é possível encontrar o grau de eficiência das atividades desenvolvidas. Para esse efeito, a empresa deve obter os seguintes custos:

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

- Custo atual com as atividades verdadeiramente importantes para o cumprimento das obrigações fiscais (CAVI);
- Custo atual com atividades necessárias, mas que não criam valor para a empresa (CASV);
- Custo atual com atividades residuais (CAR);
- Custo atual com atividades desnecessárias (CAD).

Na posse destes custos, é possível determinar o índice de eficiência na prática fiscal das empresas utilizando a seguinte fórmula:

$$\text{Índice de Eficiência} = \frac{CO}{CAVI + CASV + CAR + CAD} \times 100\%$$

De acordo com a fórmula, as empresas devem ambicionar atingir os 100%, o que significa a maior eficiência possível.

Resumidamente, o modelo proposto pressupõe:

- que é possível atingir o nível económico da qualidade;
- o envolvimento de toda a organização;
- o conceito de melhoria contínua;
- a possibilidade das empresas monitorizarem e avaliarem, de forma contínua, os indicadores dos respetivos custos da qualidade da sua prática fiscal;
- a possibilidade das empresas o poderem utilizar para reduzir os custos da qualidade da sua prática fiscal.

O modelo proposto na Figura 6 traduz uma abordagem que se considera mais adequada aos custos da qualidade da prática fiscal das empresas e, ao mesmo tempo, fácil de utilizar.

8.2 – Aplicação do Modelo

Com o intuito de testar o modelo anteriormente apresentado, contactou e expôs-se, a todas as empresas alvo do estudo de caso, a proposta de aplicação do modelo e o seu objetivo. Do conjunto das sete empresas que constituíam o presente estudo, apenas uma

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

empresa (a empresa correspondente ao Caso 7 - Sociedade aberta certificada pela NP EN ISO 9001: 2008), autorizou a realização do estudo com a aplicação do modelo. Depois dessa autorização e, em colaboração com o diretor do departamento fiscal, desenvolveu-se o estudo com aplicação do modelo.

O Departamento Fiscal, em termos funcionais, processa toda a informação contabilística e fiscal e assenta a sua atividade em torno das seguintes tarefas:

- **recepção de toda a documentação** - a recepção dos documentos é a primeira fase no tratamento da informação contabilística de uma entidade/empresa. Os documentos são entregues em resultado da deslocação de um colaborador pelas empresas/obras, por correio e por transmissão eletrónica. Todos os documentos são carimbados no verso com a data de recepção.
- **organização/ordenação da documentação** - nesta fase, os documentos são trabalhados por técnicos oficiais de contas, que os organizam em função da sua relevância e verificam se preenchem os requisitos necessários para serem considerados legalmente válidos. Após a recepção dos documentos, procede-se à sua organização e ordenação em torno de quatro *dossiers* principais:
 - contabilístico - onde são colocados todos os documentos com relevância contabilística e que sejam, efetivamente, utilizados nos lançamentos;
 - diversos - são colocados todos os documentos sem relevância ou repercussão contabilística e fiscal (alguns destes documentos são ou podem ser reenviados para outros departamentos ou para a entidade emitente com ou sem resposta);
 - fiscal - são agrupados os documentos relativos a todas as incidências de cariz fiscal para o correr do ano financeiro quer para dar cumprimento às indicações da autoridade tributária;
 - interno - onde são colocados todos os documentos relacionados com a atividade da empresa e informações relativas aos funcionários, incluindo todo o procedimento para o processamento de ordenados.
- **classificação dos documentos** - segue os princípios contabilísticos em vigor em cada um dos países em que a empresa detém interesses ou atividades e, internamente, por centro de custo. Cada atividade desempenhada pela empresa ou

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

que a empresa detém qualquer tipo de interesse constitui-se como um centro de custo.

- lançamento - nesta fase procede-se ao lançamento dos documentos com repercussão contabilística.
- arquivamento - o arquivo da documentação faz-se por centro de custo

Para a realização destas atividades a empresa apresenta o orçamento previsional mensal apresentado no Quadro 21.

Quadro 21
Orçamento Previsional mensal (valores em euros)

Fornecimentos e Serviços Externos	
• Eletricidade	60
• Gasóleo	236,08
• Água	6,53
• Material de escritório	69,50
• Despesas de representação	222,50
• Despesas de correio	86,40
• Telefones	140,66
• Seguros - automóveis	80,92
• Outros seguros	9,68
• Portagens e parques de estacionamento	80,50
• Conservação e reparação ligeiro de passageiros	57,88
• Outros Fornecimentos e Serviços: Jornais e revistas	50
Custos com pessoal	
• Ordenados	25 019,19
• Subsídios de férias	2 084,94
• Subsídio de natal	2 012,54
• Subsídio de alimentação	42,70
• Encargos sobre as remunerações	6 915,21
• Seguros de acidente de trabalho	217,20
• Outros custos com pessoal: bar e refeições ligeiras	102,25
Amortizações	
• Amortização de equipamento administrativo	725,26
• Amortização de Transporte Ligeiro de passageiro	598,25
Outros Gastos	
• Imposto de circulação	122,35
• Multas não fiscais	34,50
• Serviços Bancários	15,55
Total Orçamentado	38 990,40

Fonte: Adaptado de documentação da empresa do caso 7

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

Na posse destes dados e tendo em consideração o modelo apresentado no ponto anterior propôs-se ao diretor do departamento fiscal:

- a criação de uma equipa de controlo sobre a prática fiscal da empresa;
- a eliminação imediata das seguintes atividades: fornecimento de Jornais e Revistas; Bar e refeições ligeiras;
- a eliminação imediata das funções desempenhadas por um colaborador a quem competia a recolha de documentação junto das empresas/obras do grupo;
- a eliminação gradual da mesma atividade executada por um segundo colaborador.

Embora se tenha a convicção que seria possível tornar algumas operações mais eficientes (por exemplo, os lançamentos e a ligação entre os *dossiers* contabilísticos e internos), não nos foi permitido verificar e auditar as atividades relacionadas com algumas obras e mercados. Apesar desta limitação, o Quadro 22 apresenta os valores obtidos.

Quadro 22
Orçamento Previsional mensal e custos efetivos do mês de março (valores em euros)

Fornecimentos e Serviços Externos		março - 2016
• Eletricidade	60	60
• Gasóleo	236,08	110,51
• Água	6,53	6,53
• Material de escritório	69,50	69,50
• Despesas de representação	222,50	102,59
• Despesas de correio	86,40	86,40
• Telefones	140,66	115,66
• Seguros - automóveis	80,92	80,62
• Outros seguros	9,68	9,68
• Portagens e parques de estacionamento	80,50	42,50
• Conservação e reparação ligeiro de passageiros	57,88	57,88
• Outros Fornecimentos e Serviços: Jornais e revistas	50	0
Custos com pessoal		
• Ordenados	25 019,19	23 769,19
• Subsídios de férias	2 084,94	1 980,77
• Subsídio de natal	2 012,54	1 908,37
• Subsídio de alimentação	42,70	38,43
• Encargos sobre as remunerações	6 915,21	6 568,85
• Seguros de acidente de trabalho	217,20	195,48
• Outros custos com pessoal: bar e refeições ligeiras	102,25	0

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

Amortizações		
• Amortização de equipamento administrativo	725,26	725,26
• Amortização de Transporte Ligeiro de passageiro	598,25	598,25
Outros Gastos		
• Imposto de circulação	122,35	122,35
• Multas não fiscais	34,50	34,50
• Serviços Bancários	15,55	15,55
Total Orçamentado	38 990,40	36 698,87

Fonte: Adaptado de documentação da empresa do caso 7

A análise do Quadro 22 permite concluir que existiu uma substancial redução dos custos reportados ao Departamento Fiscal, de 38 990,40€ previstos foram gastos 36 698,87€. Foi possível poupar 2 291,63€ mensais.

A partir dos dados no Quadro 22 calculou-se o Índice de Eficiência do Departamento Fiscal. Considerou-se como o Custo Ótimo (CO) do seu funcionamento o valor de 31 192,32€ correspondente ao corte de 20% decidido pela Administração do Grupo (a aplicar a toda a sua estrutura de custos), para fazer face às dificuldades financeiras que atravessa.

$$\text{Índice de Eficiência} = \frac{31\ 192,32}{36\ 698,87} \times 100\% = 85\%$$

Este resultado permite concluir que a aplicação do modelo proposto possibilita, para além, de uma diminuição de custos, um aumento da eficiência do Departamento Fiscal.

Embora não se disponha dos valores definitivos referentes aos custos do mês de abril, os dados preliminares permitem sustentar que o índice de eficiência poderá aumentar e, se a empresa permitisse o acesso a todos os seus *dossiers* contabilísticos, crê-se que seria possível tornar o departamento mais eficiente e com um custo inferior ao que considera como custo ótimo.

Modelo conceptual para implementação do modelo PAF na prática fiscal das empresas

8.3 – Síntese do Capítulo

Se todas as empresas têm responsabilidades relativamente à sua prática fiscal, e se essa responsabilidade acarreta um custo, então é, não só, possível, como desejável, diminuir esses custos.

O presente Capítulo foi estruturado em duas partes. Na primeira parte, para diminuir os custos inerentes ao cumprimento, correto e com qualidade, das obrigações fiscais criou-se, a partir do modelo PAF, um modelo para redução dos custos da qualidade associados a esse cumprimento. O modelo criado permite a sua utilização por qualquer empresa e, ao mesmo tempo, criou-se um índice de eficiência para permitir que essas empresas percebam se estão a ser, ou não, eficientes e o que podem fazer para melhorar essa eficiência.

Na segunda parte, implementou-se esse modelo numa das empresas integrantes do estudo de caso. A aplicação do modelo permitiu concluir que é possível diminuir os custos da qualidade associados à prática fiscal das empresas e, ao mesmo, tempo aumentar a sua eficiência.

What we call the beginning is often the end
And to make an end is to make a beginning.
The end is where we start from.

T.S. Eliot

Capítulo 9

Conclusões

9.1 – Breve resenha do trabalho desenvolvido

O presente trabalho de investigação resultou, entre outros aspetos, da curiosidade em perceber como é que as empresas procediam para cumprirem com as suas obrigações fiscais e se essa forma de proceder respeitava os custos da qualidade.

Existe uma vasta e infindável literatura relacionada com os custos da qualidade: uma pesquisa rápida na B-on, Biblioteca do Conhecimento, permite constatar que existe mais de um milhão de referências relacionadas com essa temática. O mesmo acontece se se pesquisar um tema relacionado com a fiscalidade. Curiosamente, nesses milhões de referências não existem uma que relacione ou faça a interligação entre os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial. A não existência de literatura específica que relacionasse estas duas realidades obrigou a que a revisão de literatura fosse estruturada em torno desses dois conceitos. Por outro lado, na revisão de literatura teve-se particular atenção em contextualizar a problemática em estudo no caso português. Não é exatamente igual analisar a prática fiscal de uma empresa portuguesa no contexto da economia portuguesa e a prática fiscal de uma empresa, por exemplo, nos Estados Unidos da América.

Assim, iniciou-se a revisão de literatura com uma deambulação em torno do conceito de qualidade e, a partir dele, introduziu-se o conceito da TQM e os custos que lhe estão associados, os custos da qualidade e da não-qualidade. Já quanto à questão fiscal, a

Conclusões

revisão de literatura assentou na demonstração da necessidade de pagamento de imposto, que esse pagamento representa um conjunto variado de custos e, de entre eles, salientou-se os custos de cumprimento, já que são aqueles que incidem diretamente nas empresas. Estes custos de cumprimento representam um custo que deve ser minimizado para que as empresas possam sobreviver num mercado global cada vez mais competitivo e concorrencial. Uma forma das empresas minimizar os seus custos de cumprimento é a adoção na sua prática fiscal dos princípios dos custos da qualidade. Atingido este ponto considerou-se que a ligação entre a qualidade, os sistemas de gestão pela qualidade e a fiscalidade empresarial ocorria exatamente pelo custo da qualidade.

Estabelecida a relação entre os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial apresentou-se o modelo teórico e que visava responder às questões de pesquisa:

- 1) Como procedem as empresas 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?

A investigação empírica realizada visou responder a estas questões. Contudo, o investigador assumiu, numa perspetiva epistemológica, uma posição não positivista, já que partilha a opinião de Carvalho (2009), quando este refere que os fenómenos sociais não se fundamentam do mesmo modo que os fenómenos naturais. E tanto assim é que, Lawson (2010) argumenta que, grande parte dos problemas com que a ciência económica se depara resulta da sua excessiva dependência da modelação matemática e estatística.

Por outro lado, e tal como foi referido no Capítulo 4, não é possível ao investigador alhear-se do meio que o envolve e, assim sendo, nenhuma teoria e nenhuma investigação consegue descrever a realidade ou fenómeno em estudo de forma neutra. Assumiu-se, por isso, uma posição epistemológica baseada no realismo crítico. Consciente que o realismo crítico é como que um “guarda-chuva” que abriga todos os possíveis métodos de recolha de dados, optou-se pelo método de estudo de caso, com a recolha de dados baseada fundamentalmente nas entrevistas semiestruturadas.

Conclusões

Referiu-se anteriormente que a investigação empírica entretanto realizada teve como objetivo dar resposta às questões de investigação. Para tal realizaram-se sete estudos de caso, um deles, foi selecionado como estudo piloto, de modo a permitir ao investigador “treinar-se” nas entrevistas e, ao mesmo tempo, afinar todo o protocolo de recolha de dados. Para cada um destes casos, efetuou-se uma breve caracterização da empresa e, em seguida, foi efetuada uma análise dos dados obtidos nas entrevistas.

Os dados obtidos nessa análise comparativa foram alvo de discussão realizada através da triangulação das diferentes fontes de informação e os dados obtidos por entrevistas semiestruturadas. Estes dados foram corroborados pela literatura e permitiram responder às questões da pesquisa.

Por fim, como todas as empresas têm responsabilidades relativamente à sua prática fiscal, e essa responsabilidade acarreta um custo, então, as empresas têm todo o interesse em diminuir esses custos. Para diminuir os custos inerentes ao cumprimento, correto e com qualidade, das obrigações fiscais criou-se, a partir do modelo PAF, um modelo para redução dos custos da qualidade associados à prática fiscal das empresas. O modelo criado possibilita a sua utilização por qualquer empresa e, ao mesmo tempo, criou-se, e testou-se, um índice de eficiência para permitir que essas empresas percebam se estão a ser, ou não, eficientes e o que podem fazer para melhorar essa eficiência.

9.2 – Principais conclusões

A primeira questão de investigação referia-se à forma como as empresas procediam para cumprirem com as suas obrigações legais. As empresas portuguesas para cumprirem com as suas obrigações fiscais têm duas hipóteses, ou contratam externamente o serviço de um contabilista/empresa de contabilidade ou dispõem de colaboradores com competência para o exercício daquelas funções.

A segunda questão de investigação relacionava-se com a hipótese de as empresas adotarem na sua prática fiscal os princípios dos custos da qualidade. 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:

Conclusões

Hipótese 1 – Todas as empresas têm custos de prevenção na sua prática fiscal

Todas as empresas que constituíram os nossos estudos de caso têm custos de prevenção que resultam de possuírem ou colaboradores internos especialistas na área fiscal e contabilística ou que resultam da contratação externa de entidades responsáveis por essa atividade. Estes resultados eram expetáveis quer em resultado da legislação portuguesa quer das conclusões da primeira questão de investigação.

Hipótese 2 – As empresas efetuam atividades de avaliação sobre o desempenho do seu departamento fiscal/entidade responsável pela sua componente fiscal

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. Algumas entidades que têm a responsabilidade pela execução das tarefas contabilísticas e fiscais das empresas alvo do estudo afirmaram ter um protocolo de procedimentos internos, mas que raramente é utilizado porque nunca cometem erros. Quando solicitadas a facultar um exemplar ou, apenas a, consultar no local esses protocolos todas elas recusaram.

Hipótese 3 – Todas as empresas suportam os custos das falhas internas

De acordo com o modelo PAF, a falta de atividades de controlo ocasiona um aumento das falhas resultantes desse não controlo, nomeadamente os custos das falhas internas. No entanto, nenhuma das empresas assumiu existirem falhas internas. Nenhuma empresa comete erros, os responsáveis pelas atividades de natureza contabilística e fiscal também não cometem erros. Se, por mera hipótese, existirem erros quem assume os custos associados a esses erros são, para as empresas alvo da investigação, os responsáveis pela contabilidade, quando ela é efetuada fora da empresa e pela empresa quando essa responsabilidade é efetuada internamente. Essa posição não é partilhada pelos responsáveis pela contabilidade/contabilistas, que dizem assumir esses custos se e só se forem eles próprios os responsáveis diretos pelo erro que, lembre-se, nunca ocorre mas, se esse erro resultar da empresa, é a própria empresa que assume esses custos.

Hipótese 4 – As empresas têm custos resultantes das falhas externas

Em regra, as empresas não assumem ter custos referentes a falhas externas. Das empresas investigadas, algumas nunca foram notificadas pela autoridade tributária para procederem à confirmação\alteração das suas declarações e nem foram inspecionadas por essa autoridade. As empresas que foram alvo de inspeção, essa inspeção incidiu sobre a sua declaração anual de rendimentos e apenas duas têm casos pendentes em tribunal. Nesses casos, ambas as empresas não encaram essa situação como um custo de falhas externas, mas como uma divergência com a autoridade tributária referente à interpretação da lei.

Em suma, as empresas não demonstram, relativamente à sua prática fiscal, qualquer preocupação com os princípios dos custos da qualidade. A componente fiscal das empresas é vista mais como uma obrigação e não como uma atividade fundamental para toda a atividade da empresa.

A terceira questão de investigação visava perceber se existiam diferenças na prática fiscal das empresas certificadas pela NP EN ISO 9001: 2008 e a prática fiscal das restantes empresas. O estudo comparativo realizado permitiu concluir que não existem diferenças significativas relativamente à prática fiscal das empresas quer elas sejam ou não certificadas. Mesmo as empresas certificadas, que dispõe de uma política de controlo sobre diversas atividades por si desenvolvidas e que por essa mesma razão deveriam estar mais despertas para essa necessidade, não implementaram nem revelaram qualquer interesse na implementação na sua prática fiscal.

Pode-se afirmar, como corolário de tudo o anteriormente exposto, que as empresas portuguesas, certificadas pela NP EN ISO 9001: 2008 ou não certificadas, não têm, na generalidade dos casos, o hábito de apurarem os custos da qualidade no seu departamento fiscal ou à sua prática fiscal.

9.3 – Contributos da investigação

Todo o trabalho de científico contribui para o aumento do próprio conhecimento científico. Contudo, como refere Morin (1994), não se pode esquecer que esse conhecimento não é um conhecimento absoluto, mas um conhecimento aberto, sujeito a constantes revisões e, desse modo, um conhecimento aproximado. O presente trabalho

Conclusões

não foge a essa regra e, também ele, contribui, embora modestamente, para o crescimento do conhecimento científico. Esse contributo ocorre pelas seguintes razões:

- pelo seu caráter pioneiro, dado que não se conhecia, até ao momento, nenhum estudo científico que relacionasse os custos da qualidade e a fiscalidade empresarial. Este trabalho tem o mérito de relacionar essas duas realidades e ao fazê-lo, no contexto empresarial português, permite um segundo contributo;
- porque permite perceber como é que as empresas portuguesas procedem na sua prática fiscal e se esses procedimentos refletem a preocupação com os custos da qualidade;
- porque ao se verificar que as empresas investigadas, sejam elas empresas certificadas pela NP EN ISO 9001: 2008 ou não certificadas, não têm o hábito de considerar os custos da qualidade da sua prática fiscal;
- porque se propôs, a partir do modelo PAF, um modelo com o objetivo de diminuir os custos da qualidade na prática fiscal e atingir o nível económico da qualidade;
- porquê se propôs um indicador da eficiências das empresas na sua prática fiscal que lhes permite verificar, a todo o momento, qual o grau da sua eficiência e como o podem melhorar.

No entanto, o principal contributo deste trabalho assenta naquilo que foi defendido por Praia & Cachapuz (2005: 191) quando afirmam: “cada vez mais faz menos sentido pensar no conhecimento científico fora do contexto da sociedade”. Esta preocupação em que os trabalhos científicos tenham um impacto na sociedade é, também, uma velha preocupação da UNESCO (1976: 10): “...*scientific researchers who should have special responsibility in regard to the practical application of their work*”. Ora, este trabalho tem uma aplicação prática que o seu autor passou a utilizar o que, contribui positivamente para a sua vida académica e, fundamentalmente, para a sua atividade profissional.

9.4 – Limitações do estudo

No entanto, o presente estudo, como em qualquer outro estudo científico, tem as suas próprias limitações. Algumas dessas limitações foram sendo resolvidas ao longo da implementação do estudo, outras não foi possível solucionar. De entre estas últimas, mencionam-se as seguintes:

- a) a excessiva amplitude do tema proposto, os custos da qualidade na prática fiscal das empresas portuguesas, inclui uma tão vasta variedade de situações que tornam verdadeiramente impossível de estudar e agregar num único trabalho científico;
- b) a impossibilidade de efetuar a comparação entre um empresário em nome individual e um outro empresário em nome individual mas, com certificação da NP EN ISO 9001:2008. Seria muito interessante analisar e comparar estas duas realidades empresariais portuguesas relativamente à forma como ambos encaram e executam as suas obrigações fiscais;
- c) o estudo comparativo foi efetuado entre empresas com a mesma natureza jurídica mas de setores de atividade diferentes entre si, não existindo empresas do mesmo setor de modo a permitir a verificação da eventual existência de padrões de comportamento comuns a essas áreas de atividade;
- d) embora se tivesse a preocupação de selecionar empresas que não fossem da mesma região, não foi possível por limitações do próprio investigador selecionar empresas de algumas regiões do país, com particular realce para a região norte do país, onde se encontra o maior número de empresas.

9.5 – Recomendações para estudos futuros

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.
- 2- Analisar a prática fiscal das sociedades abertas, tanto certificadas como as não certificadas.
- 3- Efetuar um estudo sobre a qualidade das auditorias financeiras efetuadas pelas entidades externas às empresas. Esta questão marcou de forma indelével o

Conclusões

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.
- 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

- Abdelsalam, H. M. E. & Gad, M. M. (2009). Cost of quality in Dubai: An analytical case study of residential construction projects. *International Journal of Project Management*, Vol. 27 (5), 501 – 511.
- Abdul-Jabar, H. & Pope, J. (2008). Exploring the relationship between tax compliance issues in Malaysia. *Journal of Applied Law and Politics*.
- Ackroyd, S., & Hughes, J. (1992). *Data Collection in Context*. London, New York: Longman.
- 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.
- Adams, M. P. (2009). Empirical evidence and the knowledge-that/knowledge-how distinction. *Synthese*, Vol. 170 (1), 97 – 114.
- Adis, W. (2003). Quality of Service Middleware. *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 103 (1), 47 – 55.
- Ahire, S. L., Golhar, D. Y., & Aller, M. A. (1996). Development and validation of TQM implementation constructs. *Decision Sciences*, Vol. 27 (1), 23 – 31.
- Ahmed, S. M., Aoieong, R. T., Tang, S. L. & Zheng, D.X.M. (2005). A comparison of quality management systems in the construction industries of Hong Kong and the USA. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 22 (2), 149 – 161.
- Aires, L. (2011). *Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional*. Lisboa: Universidade Aberta.
- 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.
- Albarelo, L; Digneffe, F.; Hiernaux, J.; Raroy, C.; Ruquoy, D. & Saint-Jorges, P. (2011). *Práticas e métodos de investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Ali, A. S. & Rahmat, I. (2009). The performance measurement of construction projects managed by ISO-certified contractors in Malaysia. *Journal of Retail & Leisure Property*, Vol. 9 (1), 25 – 35.
- Allers, M. (1994). *Administrative and compliance costs of taxation and public transfers in Netherlands*. Groningen: Wolters-Noordhoff.
- Almeida, V.; Castro, G.; Félix, R. & Maria, J. (2011). Consolidação orçamental numa pequena economia da área do euro. *Banco de Portugal, Boletim Económico, Verão 2011*.
- Al-Tmeemy, S.; Abdul-Rahman, H. & Harun, Z. (2012). Contractors' perception of the use of costs of quality system in Malaysian building construction projects. *International Journal of Project Management*, 30, 827 – 838.
- Alves, M. C. (2009). *Convergência de visões na fundação de um país: Benjamin Franklin e Thomas Jefferson*. Tese apresentada à Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa como requisito para a obtenção de Doutor em Estudos Ingleses e Americanos.

Referências Bibliográficas

- Alm, J. (1988). Compliance costs and the tax avoidance-tax evasion decision. *Public Finance Quarterly*, Vol. 16 (1), 31 – 66.
- Amaral, D. F. (2007). Cidadania e Cidadanias. In Soares, M. *et al*, *Cidadania: uma visão para Portugal*, Lisboa: Gradiva.
- American Society for Quality Control (2013) [Online]. Disponível em: <http://www.asq.org/index.aspx> (Acedido em 12 maio de 2013).
- Amin, M. (2011). Quality of Tax Administration: how relevant is country size?. *The World Bank, Policy Research Working Paper* 5895.
- Amsden, R. T.; Ferratt, T. W. & Amsden, D. M. (1996). Core Paradigm Changes. *Business Horizons*, November – December, 6 – 14.
- Anderson, J. C.; Rungtusanatham, M.; & Schroeder, R. G. (1994). A theory of quality management underlying the Deming management method. *Academy of Management Review*, Vol. 19 (3), 472 – 509.
- Angelakis, G.; Theriou, N. & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, Vol. 26 (1), 87 – 96.
- Antão, A.; Gonçalves, C.; Sousa, R.; Pereira, A. & Figueiredo, A. (2009). Sistema contabilístico para pequenas empresas: recomendações e boas práticas. *Revista TOC*, Abril, 28 – 34.
- Antony, J.; Leung, K.; Knowles, G. & Gosh, S. (2002). Critical success factors of TQM implementation in Hong Kong industries. *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 19 (5), 551 – 566.
- 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.
- APCER. (2010), *Guia interpretativo NP EN ISO 9001:2008*. Associação Portuguesa de Certificação. Porto: Portugal.
- Aquino, S. T. (2006). *Suma Teológica*. São Paulo: Edições Loyola.
- Arabian, T.; Jourabchi, S. M. ; Leman, Z. & Ysmail, M. Y. A research on the impact of cost of quality models and reporting system on managing cost of quality. *International Proceedings of Economics Development and Research*, Vol. 59 (11), 50 – 54.
- Aragão, C. V. & Sango, M. C. A. (2000). O Método do Caso no ensino de administração pública: um exercício prático. In Tenório, Fernando Guilherme. *Gestão social – metodologia e casos*. Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Araújo, F. (2009). *Introdução à Economia*. Coimbra: Edições Almedina.
- Araújo, J. S. (2013). *Desenvolvimento de um Sistema de Gestão da Qualidade na ecoinside - soluções em ecoeficiência e sustentabilidade, Lda*. Relatório de Estágio submetido à Faculdade de Ciências da Universidade do Porto para conclusão do Mestrado em Ciências e Tecnologia do Ambiente – Ramo Tecnologias de Remediação Ambiental.
- Arienti, W. L. (2003). Do Estado Keynesiano ao Estado Schumpeteriano. *Revista de Economia Política*, Vol. 23 (4), 97 – 113.
- Ariff, M.; Loh, A. & Talib, A. A. (1995). Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Singapore, 1994. *Accounting Research Journal*, Vol. 8 (2), 75 – 87.

Referências Bibliográficas

- Aristóteles (s.d.). *Política*. La: Publicações Europa-América.
- Arumugam, V.; Chang, H.W.; Ooi, K.-B. & Teh, P.-L. (2009). Self-assessment of TQM practices: a case analysis. *The TQM Journal*, Vol. 21 (1), 46 – 58.
- Ascensão, J. O. (2011). *Direito – Introdução e Teoria Geral*. Coimbra: Almedina.
- Astley, G. (1985). Administrative Science as Socially Constructed Truth. *Administrative Science Quarterly*, 30, 497-513.
- Associação Portuguesa para a Qualidade [Online]. Disponível em: <http://www.apq.pt> (Acedido em maio de 2013).
- Aune, A. (1998). Quality and Quality Management. *Total Quality Management*, Vol. 9 (4), 6 – 12.
- Baerwald, F. (1954). Some Reflections on the Economic Aspects of Depersonalization. *Review of Social Economy*, Vol. 12 (1), 9 – 15.
- Baleeiro, A. (1976). *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense.
- Bank, J. (1996). *Gestão da Qualidade Total*. Lisboa: Edições CETOP.
- 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.
- Baptista, N. (2005). *À procura do Éden*. Cacém: VoxGo – Centro Editorial, Lda.
- Barbosa, A. S. P. (1997). *Economia Pública*. Lisboa: McGraw-Hill.
- Barker, W. B. (2003). Statutory, Interpretation, comparative law, and economic theory: discovering the *grund* of income taxation. *San Diego Law Review*, Vol. 40 (3), 821 – 880.
- Barker, W. B. (2006). The Three Faces of Equality: Constitutional Requirements. *Case Western Reserve Legal Revue*, Vol. 57 (1), 1 – 57.
- Basto, J. X. (2001). O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*, Vol. 5, 5 – 22.
- Becker, J. & Niehaves, B. (2007). Epistemological perspectives on IS research: a framework for analysing and systematizing epistemological assumptions. *Info Systems Journal*, Vol. 17, 197 – 214.
- Behn, R. D. (1998). The New Public Management Paradigm and the Search for Democratic Accountability. *International Public Management Journal*, Vol. 1 (2), 131 – 164.
- Beirão, G. & Cabral, S. (2002). The reaction of the Portuguese stock market to ISO 9000 certification. *Total Quality Management*, Vol. 13 (4), 465 – 474.
- Bemowsky, K. (1992). The quality glossary. *Quality Progress*, Vol. 25 (2), 18-29.
- Bénassy-Quéré, A.; Bretin, E.; Lahrèche-Révil, A.; Madiès, T. & Mayer, T. (2003). La compétitivité fiscal. Complément au rapport *Compétitivité* du Conseil d'Analyse Économique, La Documentation Française.
- Bento, V. (2011). *Economia, Moral e Política*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.

Referências Bibliográficas

- Berden, T.; Brombacher, A. & Sander, P. (2000). The building bricks of product quality: An overview of some basic concept and principles. *International Journal of Production Economics*, Vol. 67 (1), 3 – 15.
- Berg, B. L. (2001). *Qualitative research methods for the social sciences*. Boston: Allyn & Bacon.
- Bertolucci, A. V. (2001). *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Controladoria e Contabilidade.
- Bessa, D. (2010). Contabilista: uma profissão que pode e deve ser valorizada. *Revista TOC*, n.º 121, 24 – 27.
- Bhaskar, R. (1978). *A realistic theory of science*. Harvester: Brighton.
- Bhattcherjee, A. (2012). *Social science research: principles, methods, and practices*. USF Tampa Bay Open Access Textbooks Collection, Book 3. http://scholarcommons.usf.edu/oa_textbooks/3.
- Bhuiyan, N. & Alam, N. (2005). An investigation into issues related to the latest version of ISO 9000. *Total Quality Management*, Vol. 16 (2), 199 – 213.
- Bird, Richard M. (1996). *Why Tax Corporations?*. Prepared for the Technical Committee on Business Taxation, Canada, Working Papers: n.º 96-2.
- Black, S. A. & Porter, L. J. (1996). Identification of the critical factors of TQM. *Decision Sciences*, Vol. 27 (1), 1 – 21.
- Blumenthal, M. & Slemrod, J. (1995). The compliance cost of taxing foreign-source income: its magnitude, determinants and policy implications. *International Tax and Public Finance*, Vol. 2 (1), 35 – 54.
- Bogdan, R. e Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação*. Porto: Porto Editora.
- Bond, S. (1993). Experimental research nursing: necessary but not sufficient. In: Kitson, Alison (Ed), *Nursing. Art and Science*. London, Chapman & Hall.
- Bonjour, L. (2004). In Search of Direct Realism. *Philosophy and Phenomenological Research*, Vol. 69 (2), 349 – 367.
- Bonner, S. E.; Davis, J. S. & Jackson, B. R. (1992). Expertise in Corporate Tax Planning: The Issue Identification Stage. *Journal of Accounting Research, Studies on Accounting and Taxation*, Vol. 30, 1 – 28.
- Borrego, M.; Douglas, E. & Amelink, C. (2009). Quantitative, Qualitative, and Mixed Research Methods in Engineering Education. *Journal of Engineering Education*, Vol. 98 (1), 53 – 66.
- Bowen, P. A.; Hall, K. A.; Edwards, P. J.; Pearl, R. G. & Cattell, K. S. (2002). Perceptios of time, cost and quality management on building projects. *The Australian Journal of Construction Economics and Buiding*, Vol. 2 (2), 48 – 56.
- Brannen, J. (1992). Combining qualitative and quantitative approaches: an overview. In Brannen, J. (ed.), *Mixing Methods: qualitative and quantitative research*, London: Ashgate,
- Brannen, J. (2005). Mixing Methods: The Entry of Qualitative and Quantitative Approaches into the Research Process. *International Journal of Social Research Methodology*, Vol. 8 (3), 173 – 184.

Referências Bibliográficas

- Brink, D. O., (1984). Moral Realism and the Sceptical Arguments from Disagreement and Queerness. *Australasian Journal of Philosophy*, Vol. 62 (2), 111 – 125.
- Bruns, W. J. Jr. (1989). A review of Robert K. Yin's "Case study research: design methods. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, 157 – 163.
- Bruyne, P. de; Herman, J. & Schoutheete, M. de (1975). *Dynamique de la recherche en sciences sociales*. Vendôme: Press Universitaires de France.
- Burrell, G. & Morgan, G. (2005). *Sociological paradigms and organisational analysis*. Aldeshot: Ashgate Publishing Limited.
- Buttle, F. (1997). ISO 9000: marketing motivations and benefits. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 14 (9), 936 – 947.
- Buzzell, R., & Gale, B. (1987). *The PIMS principles: Linking strategy to performance*. New York: Free Press.
- Cabral, A. C.; Colaço, A. M. & Guerreiro, G. (2001). *A Qualidade em Portugal: Tendências, Qualificações e Formação*. Lisboa: Instituto para a Inovação na Formação.
- Cadogan, J. W.; Sauchon, A. L. & Procter, D. B. (2008). The quality of market-oriented behaviors: formative index construction. *Journal of Business Research*, Vol. 61, 1263 – 1277.
- Caetano, M. (2012). *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina.
- Caldwell, B. (1982), *Beyond Positivism: Economic Methodology in the Twentieth Century*, London: George Allen & Unwin.
- Campanella, J. (1999). *Principles of Quality Costs*, Milwaukee, WI: Quality Press.
- Canário, R. (2005). *O que é a Escola? Um "olhar sociológico"*. Porto: Porto Editora.
- Canedo, J. M.; Guedes, O. & Monteiro, A. C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos.
- Cardoso, L. M. P. (2012). *Modelo de apoio à decisão para a Gestão de Informação Contabilística*. Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Ciências Empresariais. Faculdade de Ciências Humanas e Sociais. Porto: Universidade Fernando Pessoa.
- Caraça, B. J. (1951). *Conceitos fundamentais de Matemática*. Lisboa: Biblioteca Cosmos.
- Caraça, B. J. (2010). *Inéditos de Economia Matemática*. Lisboa: Gradiva.
- Carlos, A. B. (2014). *Imposto – Teria Geral*. Coimbra: Almedina.
- Carr, D. K. & Littman, I. D. (1993). *Excellence In Government: Total Quality Management In The 1990s*. 2ª ed. Arlington - Virginia: Coopers & Lybrand.
- Carr, L. P. (1992). Applying cost of quality to a service business, *Sloan Management Reviews*, 72 – 76.
- Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, July-August, 31 – 48.
- Carvalho, D. D. & Borges, J. F. (2002). *O Espaço e o Tempo. Da Ciência Grega à Ontologia Existencial*. Porto: Edições Afrontamento.

Referências Bibliográficas

- Carvalho, J. E. (2009). *Neuroeconomia – Ensaio sobre a sociobiologia do comportamento*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Casadesús, M.; Gerusa, G. & Heras, I. (2001). Benefits of ISO 9000 – Implementation in Spanish industry. *European Business Review*, Vol. 13 (6), 327 – 335.
- Casadesús, M. & Castro, R. (2005). How improving quality improves supply chain management: empirical study. *The TQM Magazine*, Vol. 17 (4), 345 – 357.
- Casadesús, M. & Karapetrovic, S. (2005a). The erosion of ISO 9000 benefits: a temporal study. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 22 (2), 120 – 136.
- Casadesús, M. & Karapetrovic, S. (2005b). An empirical study of the benefits and costs of ISO 9001:2000 compared to ISO 9001/2/3:1994. *Total Quality Management*, Vol 16 (1), 105 – 120.
- Casas, A. M. (2011). *Total Quality Management. Quality Culture, Leadership and Motivation*. Master thesis. *Politecnico di Milano*.
- Castro, A. (2001). *Teoria do conhecimento científico*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Cavaye A. (1996). Case Study Research: A Multi-Faceted Research Approach For IS. *Information Systems Journal*, Vol. 6 (3), 227 – 242.
- Caveing, M. (2004). *Le probleme des objets dans la pensée mathématique*. Paris: Vrin.
- Chartier, R. (1999). *Les origines culturelles de la Révolution Française*. Paris: Éditions du Seuil.
- Chase, R. B.; Jacobs, F. R. & Aquilano, N. J. (2006). *Operations management for competitive advantage*, 11.^a th. edition. New York: McGraw-Hill.
- Chen, S.; Chen, X.; Cheng, Q. & Shevlin, Terry (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. *Journal of Financial Economics*, Vol. 95, 41 – 61.
- Chen, S.-H. (2013). Integrated analysis of the performance of TQM tools and techniques: a case study in the Taiwanese motor industry. *International Journal of Production Research*, Vol. 51 (4), 1072 – 1083.
- Chiadamrong, N. (2003). The development of an economic quality cost model. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 14 (9), 999 – 1014.
- Chong, S. T.; Ooi, K. B.; Chong, A. Y. L. & Tan, B. In (2009). TQM and Competitive Advantage: A Review and Research Agenda. *International Journal of Business and Management Science*, Vol. 2 (2), 193 – 206.
- Christensen, A. (1992). Evaluation of Tax Services: A Client and Preparer Perspective. *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 14 (2), 60 – 87.
- Christians, A. (2010). Case study research and international tax theory. *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 55, 331 – 367.
- Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, Vol. 61 (4), 601 – 632.
- Cícero (2008). *Tratado da República*. Lisboa: Temas & Debates.
- Cociorva, A. (2009). *Planeamento e Controlo dos Custos da Qualidade nas Empresas Portuguesas Certificadas*. Dissertação submetida como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Gestão – Especialização em Contabilidade e Auditoria. Universidade de Évora.

Referências Bibliográficas

- Coelho, C. S. M. (2012). *O caminho da Revisão de Contas*. 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.
- Colesca, S.; Dobrin, C. & Popa, I. (2006). Total quality management and organizational change in public organizations. *Administrație Și Management Public*, Vol. 6, 117 – 120.
- Coleman, C.; Mckerchar, M.; Walpole, M.; Woellner, R. & Zetler, J. (2005). Identifying the psychological costs of tax compliance. In: Fisher, R. e Walpole, M. (eds.). *Global Challenges in Tax Administration*, Wiltshire: Fiscal Publications.
- Comissão das Comunidades Europeias (2003). Recomendação da Comissão de 6 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:pt:PDF>.
- Comte, A. (1989). Lei dos três estados. In Cruz, M. Braga (org.), *Teorias Sociológicas. Os fundadores e os clássicos*, Vol. I, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Cokins, G. (2006). Measuring the Cost of Quality For Management. *Quality Progress*, September, 45 – 51.
- Corbett, C.; Montes, M.; Kirsch, D. & Alvarez-Gil, M. (2002). Does ISO 9000 certification pay?. *ISO Management Systems*, July-August, 31 – 40.
- Corbett, C.; Luca, A. & Pan, Jen-Nan (2003). Global perspectives on global standards – a 15-economy survey of ISO 9000 and ISO 14000. *ISO Management Systems*, January-February, 31 – 40.
- Corbett, C. J., Montes-Sancho, M. J. & Kirsch, D. A. (2005). The financial impact of ISO 9000 certification in the US: an empirical analysis. *Management Science*, Vol. 51 (7), 1046 – 1059.
- Correia, A.P.; Yusop, F.; Wilson, J. & Schwier, R. (2010). A Comparative Case Study of Approaches to Authentic Learning in Instructional Design at Two Universities. *Paper presented at the American Educational Research Association 2010 Annual Meeting*, Denver, CO, April 30 - May 4.
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. C. (2011). *Estudo exploratório sobre a percepção que os administradores têm dos Contabilistas*. Relatório de Estágio apresentado à Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.
- Coutinho, C. & Chaves, J. (2002). O estudo de caso na investigação em Tecnologia Educativa em Portugal. *Revista Portuguesa de Educação*, Vol. 15 (1), 221 – 244.
- Cravo, D.; Grenha, C.; Baptista, L. & Pontes, S. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Comentado*. Alfragide: Texto Editora.
- Creswell, J. W. (2003). *Research design: qualitative, quantitative and the mixed methods approaches*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Crosby, P. B. (1980). *Quality is free: the art of making quality certain*. New York: Mentor.
- Cruz, M. A. R. (2010). *O sistema fiscal português nos anos 80*. Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade. Instituto Superior de Contabilidade e Administração. Universidade de Aveiro.
- Cruz, S. (1984). *Direito Romano - Ius Romanum*. Coimbra: Dislivro.

Referências Bibliográficas

- Cummings, R. G.; Martinez-Vazquez, J.; McKee, M.; & Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*; Vol. 70; 447 – 457.
- Cunha, P. P. (2008). Os ajustamentos fiscais do ano 2000 e o sistema de rendimentos presumidos. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, 15 – 34.
- Curkovic, S.; Melnyk, S.; Calantone, R. & Handfield, R. (2000). Validating the Malcolm Baldrige national quality award framework through structural equation modeling. *International Journal of Production Research*, Vol. 38, 765 – 791.
- Dahlgaard, J. J., Kristensen, K. & Kanji, G. K. (1998). *Fundamentals of Total Quality Management*. London: Chapman & Hall.
- Dale, B. G., Lascelles, D. M. & Plunkett, J. J. (1990). The process of total quality management. In B. G. Dale e J. J. Plunkett (Eds.) *Managing Quality*, 3 – 19, New York: Philip Allan.
- Dale, B. G. & Cooper, C. (1995). *Qualidade total e recursos humanos*. Lisboa: Editorial Presença.
- Dale, B. G.; Cooper, C. & Wilkinson (1997). *Managing Quality & Human Resources: A Guide to Continuous Improvement*. Oxford: Blackwell.
- Dale, B. G. (2003). *Managing quality*. Oxford: Blackwell Publishing.
- Dancy, J. (1997). *An Introduction to contemporary epistemology*. Massachusetts: Blackwell Publishers.
- Danneels, E. (2002). The Dynamics of Product and Firm Competences. *Strategic Management Journal*, Vol. 23, 1095 – 1121.
- Das-Gupta, A. (2006). Income Tax Compliance Cost of Corporations in India, 2000-01. *Vikalpa*. Vol. 31 (4), 9 – 30.
- Deak, D. (2011). International tax law, seen from the perspective of pattern of “Foedus Pacificum” and the parable of the Good Samaritan (a contribution to the conference topic of “Tax Fairness and ethics of tax-law makers: precondition or hindrance to overcome the global economics crisis”. In *Ética Fiscal*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Dean, J. & Bowen, D. E. (1994). Management theory and total quality improvement: research and practice through theory development. *The Academy of Management Review*, Vol. 19 (3), 392 – 418.
- 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.
- De Peniche, R. 2008. *An introduction to quality*. [Online]. Disponível em: <http://www.saqi.co.za> (Acedido em 29 junho de 2013).
- Deming, W. E. (1982). *Quality, Productivity and Competitive Position*. Massachusetts: MIT, Center for Advanced Engineering Study.
- Dennis, A. & Valacich, J. (2001). Conducting research in information systems. *Communication of the AIS*, Vol. 7 (5), 1 – 41.
- Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (2013). Introduction: the discipline and practice of quality research. In Denzin, Norman K. e Lincoln, Yvonna S. (Eds.) *Collecting and interpreting qualitative materials*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Referências Bibliográficas

- Dervitsiotis, K. N. (2003). Beyond stakeholder satisfaction: aiming for a new frontier of sustainable stakeholder trust. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 14 (3), 511 – 524.
- Desai, A. D. (2008). Cost of quality in small - and medium - sized enterprises: case of an Indian engineering company. *Production Planning & Control*, Vol. 19 (1), 25 – 34.
- De Villiers, R. (2005). Interpretative research models for Informatics: action research, grounded theory, and the family of design and development research. *Alternation*, Vol. 12 (2), 10 – 52.
- Deus, J. D. (1999). A Ciência tem sentido?. In Gonçalves, Maria Eduarda (Coord.). *Actas dos V Cursos Internacionais de Verão de Cascais*. Vol. 3, 29 – 34.
- Deutsch; K. W. (1985). The systems theory approach as a basis for comparative research. *International Social Science Journal*, Unesco, Vol. 37 (1), 5 – 17.
- Diaz, C. & Delgado, M. L. (1995). Personal income tax compliance costs in Spain. In Sandford, Cedric (Ed.), *Tax compliance costs – measurement and policy*. Bath: Fiscal Publications.
- *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea* (2001). Academia das Ciências de Lisboa, Lisboa: Verbo.
- Djerdjour, M & Patel, R. (2000). Implementation of Quality Programmes in Developing Countries: a Fiji Islands case study. *Total Quality Management*. Vol. 11, 23 – 32.
- Dobson, P. J. (1999). Approaches to Theory Use In Interpretive Case Studies – a Critical Realist Perspective. *Proc. 10th Australasian Conference on Information Systems*.
- Dow, D.; Swanson, D. & Ford, S. (1999). Exploding the myth: Do all quality management practices contribute to superior quality performance?. *Production and Operations Management*, Vol. 8 (1), 1 – 27.
- Dowling, M. (2007). From Husserl to van Manen. A review of different phenomenological approaches. *International Journal of Nursing Studies*, Vol. 44, 131 – 142.
- Drucker, P. F. (1988). *As Fronteiras da Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.
- Drucker, P. F. (2006). *The Practice of Management*. New York: HarperBusiness.
- Drucker, P. F.; Collins, J.; Kotler, P.; Kouzes, J.; Rodin, J.; Ragan, K. & Hesselbein, F. (2008). *As cinco mais importantes que deve sempre colocar à sua organização*. Lisboa: Smartbook.
- Duarte, C. I. P. (2012). *Implementação do Sistema de Gestão da Qualidade NP EN ISO 9001: 2008 numa Indústria de Produção de Presunto*. Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa para obtenção do Grau de Mestre em Tecnologia e Segurança Alimentar – Especialização em Qualidade Alimentar.
- Dubbink, W. & Liedekerke, L. v. (2009). A Neo-Kantian Foundation of Corporate Social Responsibility. *Ethic Theory and Moral Practice*, Vol. 12, 117 – 136.
- Dubé, L. & Paré, G. (2003). Rigor In Information Systems Positivist Case Research: Current Practices, Trends, And Recommendations. *MIS Quarterly*, Vol. 27 (4), 597 – 636.
- Dul, J. & Hak, T. (2008). *Case study methodology in business research*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Dumas, R. (1989). Organizational Wide Quality: How to avoid common pitfalls. *Quality Progress*, Vol. 22 (5), 41 – 44.

Referências Bibliográficas

- Durmaz, Y. & Sevil, Z. (2012). A theoretical approach to the concept of the costs of quality. *International Journal of Business and Social Science*; Vol. 3, (11); 83 – 86.
- Easterby-Smith, M.; Thorpe, R. & Lowe, A. (2002). *Management Research: an Introduction*. London: Sage Publications Ltd.
- 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.
- Eisenstein, M. (2006). Change and the Public Organization: Is TQM Scientific Management, Organizational Humanism, or Postmodern Management?. *The Journal for the Liberal Arts and Sciences*, Vol. 10 (1).
- Elias, N. (2006). *O Processo Civilizacional*. Lisboa: Dom Quixote.
- El Shenawy, E.; Baker, T. & Emak, D. J. (2007). A meta-analysis of the effect of TQM on competitive advantage. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 24 (5), 442 – 471.
- Eng, E.Q. e Yusof, S.M. (2003). A survey of TQM practices in the Malaysian electrical and electronic industry, *Total Quality Management*, Vol. 14 (1), 63 – 77.
- Erickson, F. (1986). Qualitative methods in research on teaching. In Wittrock, E.; *Handbook of research on teaching*. New York: Macmillan.
- Escanciano, C. M., Fernández-Sánchez, E. F., & Ordás, C. V. (2001). La relación entre el coste y los beneficios de la certificación ISO 9001: Resultados de un estudio empírico. *Revista Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, Vol. 7 (1), 135 – 146.
- Escrig-Tena, A. B. (2004). TQM as a competitive factor – a theoretical and empirical analysis. *The International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 21 (6), 612 – 637.
- Euske, K.Y.; Lebas, M. J. & Menair, C.J. (1993). Performance Measurement in an International Setting. *Management Accounting Research*, vol. 4, 276 – 300.
- Evans, C. & Tran-Nam, B. (2001). *The compliance and administrative costs of the TVM: What are the implications?. In: Australian Tax Research Foundation. ATAX and the Board of Taxation Tax Value Method*.
- Evans, C. (2003). Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. *eJournal of Tax Research*, Vol. 1 (1), 64 – 92.
- Evans, C. (2006). *Counting the Costs of Taxation: An Exploration of Recent Developments*, University of New South Wales: New South Wales.
- Evans, J. R. (1997). *Production/Operations Management: Quality, Performance, and Value* (5th ed.). St. Paul, MN: West Publishing Company.
- Evans, J. R. & Dean, J. W. (2003). *Total quality management, organisation and strategy* (3rd Ed.). Mason: Thomson South-Western. United States: Thomson Learning.
- Evans, J. R. & Lindsay, W. M. (1999). *The Management and Control of Quality*. Cincinnati: South-Western.

Referências Bibliográficas

- Faria, M. J. (2007). Contabilidade criativa navega de acordo com as conveniências. *Jornal de Contabilidade*, n.º 364, Julho, 224 – 228.
- Fatt, C. K. & Khin, E. W. S. (2011). A Study on Self-Assessment Tax System Awareness in Malaysia. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 5 (7), 881 – 888.
- Faveiro, V. (2002). *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora.
- 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.
- Fernandes, E. (2013). A informação financeira, a profissão de TOC e as boas práticas em Contabilidade. *Atas do II Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais*. Leiria: Instituto Politécnico de Leiria.
- Fernandes, F. J. S. (2012). *A Decisão Fiscal Planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática*. Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Direito Tributário e Fiscal pela Escola de Direito da Universidade do Minho.
- Fielding, N. & Schreier, M. (2001). *Introduction: On the Compatibility between Qualitative and Quantitative Research Methods*. Forum Qualitative Sozialforschung/Forum: Qualitative Social Research, 2: 1. Disponível em: <http://qualitative-research.net/fqs/fqs-eng.htm>.
- Fischer, S. (2003). Globalization and Its Challenges. *American Economic Review*, Vol. 93 (May), 1–30.
- Flick, U. (2002). *An Introduction to Qualitative Research*. London: Sage Publications.
- Flowers, P. (2009). Research Philosophies – importance and relevance. *Leading Learning and Change*. Cranfield School of Management. n.º 1, 1 – 5.
- Flyvbjerg, Bent (2006). Five Misunderstandings About Case-Study Research. *Qualitative Inquiry*, Vol. 12 (2), 219 – 245.
- Foddy, W. (1996). *Como perguntar – Teoria e prática da construção de perguntas em entrevistas e questionários*. Oeiras: Celta Editora.
- Fontana, A. & Frey, J. H. (1998). Interviewing: the art of science. In N. Denzin Y. Lincoln, *Handbook of qualitative research*. Newsbury Park: Sage Publications.
- Formigoni, H.; Antunes, M. T. P. & Paulo, E. (2009). Difference between accounting profit and taxable profit: an analysis of management of accounting results and tax management at Brazilian Public Companies. *Brazilian Business Review*, Vol. 6 (1), 42 – 58.
- Franco, A. L. S. (1997). *Finanças Públicas e Direito Financeiro (Vol. I e II)*. Coimbra: Almedina.
- Frank, R. H. (1997). *Microeconomia e Comportamento*. Alfragide: McGraw-Hill.
- Freedman, J. (2003). *Small Business Taxation. Policy issues and the UK*. Australian Tax Research Foundation.

Referências Bibliográficas

- Freund, R. A. (1985). Reviews of standards and specifications: definitions and basic quality concepts. *Journal of Quality Technology*, Vol. 17 (1), 50 – 56.
- Freitas, M. C. (1990). Hipótese. In *Logos – Enciclopédia Luso-brasileira de Filosofia*. Lisboa/São Paulo: Verbo Editora.
- Friedman, D. & Waldfogel, J. (1995). The Administrative and Compliance Cost of Manual Highway Toll Collection. Evidence from Massachusetts and New Jersey. *National Tax Journal*, Vol. 48 (2), 217 – 228.
- Friedman, M. & Friedman, R. (1980). *Liberdade Para Escolher*. Lisboa: Publicações Europa-América.
- Furtado, A. (2003). Impacte da Certificação ISO 9000 nas empresas portuguesas. *Portuguese Journal of Management Studies*, Vol. 8 (2), 173 – 203.
- Galgano, A. (1993). *Calidad Total: clave estratégica para la competitivid de la empresa*. Madrid: Ediciones Diaz de Santos S.A..
- Ganhão, F. (2001). *Custos da Qualidade*. Caparica: Instituto Português da Qualidade.
- GAO, General Accountig Service (2011). Tax Gap: complexity and taxpayers compliance. Report Number GAO-11-747T. Acedido em 12 de dezembro de 2013, disponível em www.gao.gov/new.items/d11747t.pdf.
- García-Bernal, J. & Ramírez-Alesón, M. (2010). Increasing the organisational performance benefits of TQM: an approach based on organisational design. *Total Quality Management*; Vol. 21 (4), 363 – 382.
- Garibaldi, J. A.; Winkler, H.; Lèbre, E.; Cadena, A.; Palma, R.; Sanhueza, J. E.; Tyler, E. & Gunfaus, M. T. (2014). Comparative analysis of five case studies: commonalities and differences in approaches to mitigation actions in five developing countries. *Climate and Development*, Vol. 6, Supplement 1, 59 – 70.
- Garriga, E. & Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: mapping the territory. *Journal of Business Ethics*, Vol. 53, 54 – 71.
- Garvin, D. A. (1987). Competing on the eight dimensions of quality. *Harvard Business Review*, November-December, 101 – 109.
- Garvin, D. (1988). *Managing Quality: the strategic and competitive edge*. New York: Free Press.
- Ghiglione, R. e Matalon, B. (2005). *O Inquérito - Teoria e prática*. Lisboa: Celta.
- Giaccio, M.; Canfora, M. & Del Signore, A. (2012). The first theorisation of quality: Deutscher Werkbund. *Quality Management & Business Excellence*, 1 – 18, DOI:10.1080/14783363.2012.704278.
- Goetsch, D. & Davis, S. (1997). *Introduction to Total Quality*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc..
- Goetz, J. & LeCompte, M. (1984). *Ethnography and qualitative design in educational research*. San Diego, CA: Academic Press.
- Golder, P. N.; Mitra, D. & Moorman, C. (2012). What is quality? An Integrative Framework of Processes and States. *Journal of Marketing*, Vol. 76, 1 – 23.
- Gomez, G. R.; Flores, J. & Jimenez, E. (1996). *Metodologia de la investigacion cualitativa*. Málaga: Ediciones Aljibe.

Referências Bibliográficas

- Goncharov, I. & Zimmermann, J. (2006). Earnings management when incentives compete: the role of tax accounting in Russia. *Journal of International Accounting Research*, Vol. 5 (1), 41 – 65.
- Goodman, J.; O’Brein, P. & Segal, E. (2000). Turning CEOs into quality champions. *Quality Progress*, March, 47 – 54.
- Gotzamani, K. (2010). Results of an empirical investigation on the anticipated improvement areas of the ISO 9001:2000 standard. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 21 (6), 687 – 704.
- Gotzamani, K. & Tsiotras, G. (2002). The true motives behind ISO 9000 certification: their effect on the overall certification benefits and long term contribution towards TQM. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 19 (2), 151 – 169.
- Gramling, A. A.; Johnstone, K. M. & Rittenberg, L. E. (2010). Auditing: A Business Risk Approach. 7.^a ed. Mason: South-Western Cengage Learning.
- Grande Enciclopédia Universal (2004).
- Gray, J. (1995). Quality Cost: A Report Card on Business. *Quality Progress*, Vol. 24, 51 – 54.
- Grazina, C. F. N. F. (2010). *Ética e Responsabilidade Social das organizações perante os Técnicos Oficiais de Contas*. Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.
- Gribnau, H. (1999). *General Introduction*. In Meussen, Gerard; (Ed.); *The Principle of Equality in European Taxation*; Vol. 2; EUCOTAX Series on European Taxation; Den Haag: Kluwer Law International.
- Grimm, A. F. & Fox, J. G. (1987). Avoidance/ Failure Costs Reversal: An Action Plan. In *Quality Costs: Ideas & Applications*, J. Campanella, ed.: ASQC Quality Press, American Society for Quality Control, Milwaukee, Wisconsin, 409 – 419.
- Gronroos, C. (1984). A service quality model and its market implications, *European Journal of Marketing*, Vol. 18 (4), 36-44.
- Groot, D. (2011). Some difficult relationships concerning taxation. In *Ética Fiscal*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Gryna, F. M. (1998). Quality and Costs, in Juran, Joseph M. e Godfrey, A. Blanton (Org.). *Juran’s quality handbook*, New York: McGraw-Hill.
- Gueth, W. & Sausgruber, R. (2009). Tax morale and optimal taxation. *CESifo Working Paper*, n.º 1284.
- Guimarães, J. F. C. (2005). O Sistema Fiscal Português – Uma Breve Análise. *Boletim APECA*, n.º 121, 16 – 30.
- Guimarães, V. B. (2000). Considerações sobre a Revisão do Rendimento Tributável. In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*. Coimbra: Almedina.
- Gurd, B.; Smith, M. & Turner, J. L. (1998). Auditing income tax self-assessment: the hidden cost of compliance”, *Journal of Managerial Auditing*, Vol. 13 (2), 95 – 100.
- Haase, J. E. & Myers, S. T. (1988). Reconciling paradigm assumptions of qualitative and quantitative research. *Western Journal of Nursing Research*, Vol. 10, 128 – 137.

Referências Bibliográficas

- Hackman, J. R. & Wageman, R. (1995). Total Quality Management: Empirical, Conceptual, and Practical Issues. *Administrative Science Quarterly*, 40, 309 – 342.
- Haguette, T. M. F. (2000) *Metodologias Qualitativas na Sociologia*, Rio de Janeiro: Editora Vozes.
- Haig, R. M. (1935). The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws. *Management Review*, Vol. 24, 323 – 333.
- Hale, B. (1999). Realism and its Oppositions. In Hale, Bob e Wright, Crispin (Eds.). *A Companion to the Philosophy of Language*, Oxford: Wiley – Blackwell.
- Han, S. B.; Chen, S. K. & Ebrahimpour, M. (2007). The impact of ISO 9000 on TQM and business performance. *Journal of Business and Economic Studies*, Vol. 13 (2), 1 – 23.
- Hanefah, M.; Ariff, M. e Kasipillai, J. (2002). Compliance costs of Small and medium enterprises. *Journal of Australian Taxation*, Vol. 4 (1), 73 – 97.
- Harrington, H. J. (2002). The real cost of poor quality, *Quality Digest*, June.
- Hasseldine, John e Hansfor Ann (2002). The Compliance Burden of the VAT: Further Evidence from the UK. *Australian Tax Forum*, Vol. 17 (4), 187 – 191.
- Hatch, M. J. & Cunliffe, A. L. (2006). *Organization Theory: modern, symbolic and postmodern perspectives*. 3.^a edition, Oxford: Oxford University Press.
- He, D. (2010). Engineering Quality Systems: Cost of Quality. *Modern Applied Science*, Vol. 4 (5), 102 – 104.
- Heagy, C. D. (1991). Determining optional quality costs by considering costs of lost sales. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Fall, 64 – 72.
- Heij, G. (1995). Costs of Compliance: The Taxpayers' Hidden Tax Burden. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 1 (1), 22 – 24.
- Heijltjes, M. G.; Olie, H. P. & Glunk, U. (2002). Board Internationalization and Multinational Company. *Submission for the Second Conference of the European Academy of Management: Innovative Research in Management*. Stockolm, 9 – 11 May.
- Heinemann, F. (2004) *A Filosofia no Século XX*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Heras, I.; Casadesús, M. & Ochoa, C. (2001). *Effects of ISO 9000 certification on companies' profitability: an empirical study*. 6th International Conference on ISO 9000 and TQM, Ayr, Scotland.
- Heras, I; Casadesús, M. & Dick, G. (2002). ISO 9000 certification and the bottom line: a comparative study of the profitability of Basque region companies. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 (1/2), 72 – 78.
- Herass-Saizarbitoria, I., Arana, G., & San Miguel, E. (2010). An Analysis of the Main Drivers for ISO 9001 and other Isomorphic Metastandards. *Review of International Comparative Management*, Vol. 11 (4), 562 – 574.
- 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.
- Holmes, S. & Sunstein, C. (1999). *The Costs of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company.

Referências Bibliográficas

- Holmlund, M. (2007). Suggesting and Comparing Different Scopes on Quality Management: Production, Service, Relationship, and Network. *Total Quality Management*, Vol. 18 (8), 847 – 859.
- Holtzman, Y. (2011). Business process improvement and the tax department. *Journal of Management Development*, Vol. 30 (1); 49 – 60.
- Horton, P. B. & Hunt, C. L. (1981). *Sociologia*. São Paulo: McGraw- Hill do Brasil.
- Hoyer, R. W. & Hoyer, B. Y. (2001). What is Quality?. *Quality Progress*, Vol. 34 (7), 53 – 62.
- Huarng, F.; Horng, C. & Chen, C. (1999). A study of ISO 9000 process, motivation and performance. *Total Quality Management*, Vol. 10 (7), 1009 – 1025.
- Hudson, J. e Godwin, M. (2000). The compliance costs of collecting direct tax in the UK: an analysis of PAYE and National Insurance. *Journal of Public Economics*, Vol. 77, 29 – 44.
- Hughes, J. A. (1994). *The Philosophy of Social Research*. Essex: Longman.
- Hughes, J. A. & Sharrock, Wes (1997). *The philosophy of Social Research*. London: Longman.
- Huisman, D. & Vergez, A. (1994). *Philosophie: la connaissance*. Paris: Marabout.
- Hussain, N., Abdullah, M., Idris, F., & Mohd, S.R. (2001). Total the Malaysian total performance excellence model: A conceptual framework total quality management & business excellence. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 12 (7/8), 928 – 938.
- Husserl, E. G. A. (2003). *La philosophie comme science rigoureuse*. 4.^a ed. Paris: Press Universitaire de France.
- Hutchison, T. W. (2000). *On the methodology of economics and the formalist revolution*. Cheltenham: Elgar.
- Hyland, P., Mellor, R., & Donepadi, R. (2000). A comparison of Australian firms and their use of continuous improvement tools. *The TQM Magazine*, Vol. 12 (2), 117 – 124.
- Hwang, G. H. & Aspinwall, E. M. (1996), “Quality cost models and their application: A review”, *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 7 (3), 267 – 282.
- Iacono, J. C.; Brown, A. & Holtham, C. (2011). The use of the Case Study Method in Theory Testing: The Example of Steel eMarketplaces. *The Electronic Journal of Business Research Methods*, Vol. 9 (1), 57 – 65, available online at www.ejbrm.com.
- Idris, F., & Ali, K. A. M. (2008). The impacts of leadership style and best practices on company performances: Empirical evidence from business firms in Malaysia. *Total Quality Management & Business Excellence Journal*, Vol. 19 (1/2), 163 – 171.
- Idris, F. (2011). Total quality management (TQM) and sustainable company performances: Examining the relationship in Malaysian firms. *International Journal of Business and Society*, Vol. 12 (1), 31 – 52.
- Instituto Nacional de Estatística (2013). *Empresas em Portugal – 2013*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística.
- International Monetary Fund, (2008). *Globalization: A Brief Overview*. *International Monetary Fund – Issues Brief*. May. Issues 02/08.
- Irani, Z., Beskese, A. & Love, P. E. D. (2004). Total quality management and corporate culture: constructs of organisational excellence. *Technovation*, n. ° 24 643 – 650.

Referências Bibliográficas

- 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.
- ISA 200. International Standard on Auditing 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- Ishikawa, K. (1985). *What is total quality control? The Japanese Way*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1985. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Issac, G.; Rajendran, C. & Anantharaman, R. N. (2004). A conceptual framework for total quality management in software organizations, *Total Quality Management*, Vol. 15 (3), 307 – 344.
- Jaafreh, A. B. & Al-abedallat, A. Z. (2013). The effect of quality management practices on organizational performance in Jordan: an empirical study. *International Journal of Financial Research*; Vol. 4 (1), 93 – 109.
- Jabnoun, N. (2000). Restructuring for TQM: A review. *The TQM Magazine*, Vol. 12 (6), 395 – 399.
- James, S. & Nobes, C. (2007). *The Economic of Taxation*. London: Pearson Education Limited.
- James, W. (1997). *The meaning of truth*. New York: Prpmethus Books.
- Jang, W. & Lin, C. (2008). An integrated framework for ISO 9000 motivation, depth of ISO implementation and firm performance: The case of Taiwan, *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 19 (2), 194 – 216.
- Jehle, G. A. & Reny, P. J. (2011). *Advanced Microeconomic Theory*. Harlow: Prentice-Hall.
- Jenkins, S. (2011). *Short History of England*. London: Profile Books.
- Joaquim, E. (2014). *Mensuração dos custos da qualidade como ferramenta na gestão de processos: uma proposta de um modelo para uma empresa fabricante de veículos automotores*. Dissertação apresentada à Universidade Santa Cecília, como parte dos requisitos para obtenção de título de mestre no Programa de Pós Graduação em Engenharia Mecânica.
- 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.
- Johnston, K. S. (1963). Corporations federal income tax compliance costs: a study of small, medium and large corporations. *Bureau of Business Research*, Monograph n.º 110. Columbus: Ohio State University.
- Johnston, C. G. & Daniel, M. J., (1991). Customer satisfaction through quality. *Canadian Business Review*, Vol. 18 (4), 12 – 15.
- Jordan, C. E.; Clark, S. J. & Hames, C. C. (2010). The Impact Of Audit Quality On Earnings Management To Achieve User Reference Points In EPS. *The Journal of Applied Business Research – January/February*, Vol. 26 (1), 19 – 30.
- Jover, A.; Montes, F.; Fuentes, M. (2004). Measuring perceptions of quality in food products: the case of red wine, *Food Quality and Preference*, Vol. 15 (5), 453 – 469.
- Juhl, H. J.; Kristensen, K.; Kanji, G. K. & Batley, T. W. (2000). Quality management: a comparison of cultural differences. *Total Quality Management*, Vol. 11 (1), 57 – 65.
- Juran, J. M. (1988). *Quality Control Handbook*. New York: McGraw-Hill.

Referências Bibliográficas

- Juran, J. M.; Gryna, F. M. & Bingham, R. (1975), *Quality Control Textbook*, 3rd edition, New York: McGraw-Hill.
- Kanji, G. K. & Asher, M. (1993). *100 Methods for Total Quality Management*. London: Sage Publications.
- Kanji, G. K. (2002). *Measuring Business Excellence. Routledge Advances in Management and Business Studies*. London: Routledge. London, UK.
- Kano, N. (1979). On M-H property of quality. *Nippon QC Gakka, 9th Annual Presentation Meeting*, Japan, 21 – 26.
- Kant, I. (1998). *Crítica da Faculdade do Juízo*. Lisboa: INCM – Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Kant, I. (2008). *Crítica da Razão Pura*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). *Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Karapetrovic, S. & Willborn, W. (2000). Quality Assurance and Effectiveness of Audit Systems, *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 17 (6), 679 – 703.
- Kaziliūnas, A. (2008). Problems of auditing using quality management systems for sustainable development of organizations. *Technological and economic development of economy*, Vol. 14 (1), 64 – 75.
- Kaynak, H. (2003). The relationship between total quality management practices and their effects on firm performance. *Journal of Operations Management*, Vol. 21, 405 – 435.
- Kendall, L. (2008). The conduct of qualitative interview: research questions, methodological issues, and researching online. In Coiro, J.; Knobel, M.; Lankshear, C. e Leu, D. (Eds.). *Handbook of research on new literacies*, New York: Lawrence Erlbaum Associates.
- 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.
- Ketelle, J. M. & Roegiers, X. (1999). *Metodologia de Recolha de Dados*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Kilpatrick, J. (1988). Editorial. *Journal for Research in Mathematics Education*, Vol. 19, 98.
- Kirk, J. & Miller, M. L. (1986). *Reliability and validity in qualitative research*. Qualitative Research Methods, Series 1. London: Sage Publications.
- Kloot, L. (1997). Organizational Learning and Management Control Systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, Vol. 8, 47 – 73.
- Konecny, P. A. & Thun, J.-H. (2011). Do it separately or simultaneously – An empirical analysis of a conjoint implementation of TQM and TPM on plant performance. *International Journal Production Economics*, Vol. 133, 496 – 507.
- Kotler, P. (2008). In Drucker, Peter F.; Collins, Jim; Kotler, Philip; Kouzes, Jim; Rodin, Judith; Ragan, Kasturi; e Hesselbein, Frances (2008). *As cinco mais importantes que deve sempre colocar à sua organização*. Lisboa: Smartbook.
- Knod. E. M. Jr. & Schonberger, R. J. (2001). *Operations management: meeting customer's demands*. New York: McGraw-Hill.

Referências Bibliográficas

- Kramer; S. N. (1997). *A História Começa na Suméria*. Lisboa: Publicações Europa-América.
- Krugman, P. (2009). *The return of depression economics and the crisis of 2008*. New York: W. W. Norton & Company.
- Kumar, V.; Choisine, F.; Grosbois; D. & Kumar, U. (2009). Impacto f TQM on Company's performance. *International Journal of Quality & Reliability Management*; Vol. 26 (1); 23 – 37.
- Kuo, M.-S. (2000). (Dis)embodiments of constitutional authorship: Global tax competition and the crisis of constitutional democracy. *The George Washington International Law Review's*, Vol. 4, 181 – 242.
- Lai, K.-H. (2003), Market orientation in quality-oriented organizations and its impact on their performance. *International Journal of Production Economics*, Vol. 84 (1), 17 – 34.
- Lai, K.-H. & Cheng, T. C. E. (2003). Initiatives and outcomes of quality management implementation across industries. *Omega*, Vol. 31 (2), 141 – 154.
- Lai, K.-H. & Cheng, T.C. E. (2005). Effects of quality management and marketing on organizational performance. *Journal of business Research*, Vol. 58, 446 – 56.
- Lange, O. (1986). *Moderna Economia Política*. Lisboa: Vértice.
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. A. (2003). *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas Editora.
- Lakhal, L. (2009). Impact of quality on competitive advantage and organizational performance. *The Journal of The Operational Research Society*, Vol. 60 (5), 637 – 645.
- Lankshear, C. & Knobel, M. (2004). *A handbook for teacher research*. Berkshire: Open University Press.
- Lakshman, C. (2006). A Theory of Leadership for Quality: Lessons from TQM for Leadership Theory. *Total Quality Management*, Vol. 17 (1), 41 – 60.
- Lalande, A. (2006). *Vocabulaire Technique e Critique de la Philosophie*. Paris: Press Universitaire de Paris.
- Lam, S.-Y.; Lee, V.-H. & Ooi, K.-B. (2012). A structural equation model of TQM, market orientation and service quality. Evidence from a developing nation. *Managing Service Quality*, Vol. 22 (23), 281 – 309.
- Larsen, V. & Wright, N.I D. (1997). Community and canon: a foundation for mature interpretive research. *Advances in Consumer Research*. Vol. 24, 310 – 314.
- Latorre, A. (1978). *Introdução ao Direito*. Coimbra: Almedina.
- Lawson, T. (2010). *Really Reorienting Modern Economics*. Paper presented at the INET Conference @ King's College, April 8-11.
- Lazzarini, S. G. (1997). Estudos de caso para fins de pesquisa: aplicabilidade e limitações do método. In Farina, Elizabeth (coord.). *Estudos de caso em agribusiness*. São Paulo: Pioneira.
- Lee, A. S. (1991). Integrating positivist and interpretative approaches to organizational research. *Organization Science*, Vol. 2 (4), 342 – 365.
- Lee, C.; Lee, T., & Chang, C. (2001). Quality/productivity practices and company performance in China. *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 18 (6), 604 – 625.

Referências Bibliográficas

- Lee, V.-H.; Ooi, K.-B.; Sohal, A. & Chong, A. Y.-L. (2012). Structural relationship between TQM practices and learning organisation in Malaysia's manufacturing industry. *Production Planning & Control*, Vol. 23 (10/11), October – November, 885 – 902.
- Lee, Y. & Gordon, R. H. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of Public Economics*, Vol. 89, 1027 – 1043.
- Legrand, G. (1991). *Dicionário de Filosofia*. Lisboa: Edições 70.
- Leiter, M. & Maslach, C. (2002). Beating burn-out. *Human Resource Management International Digest*, Vol. 10 (1), 6 – 9.
- Lesley M, & Malcom, M (1992). *Implementing Total Quality Management*. London: Financial Times Prentice-Hall.
- Levéque, P. (1998). *As primeiras Civilizações; Volume I – Os Impérios do Bronze*. Lisboa: Edições 70.
- Leviner, S. (2012). The Role Tax Preparers Play in Taxpayer Compliance: An Empirical Investigation with Policy Implications. *Buffalo Law Review*, Vol. 60; 1078 – 1138.
- Lichtman, M. (2006). *Qualitative research in education: A user's guide*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Lillrank, P. M. (1990). *Laatumaa: Johdatus Japanin talouselamaan laatujohtamisen nakokulmasta*, Helsinki: Gaudeamus.
- Lin, K. Z.; Fraser, I. A. M. (2003). The Use of Analytical Procedures by External Auditors in Canada. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 12 (2), 153 – 168.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (2005), “Paradigmatic Controversies, Contradictions, and Emerging Confluences”, In Denzin, Norman K., e Yvonna S. Lincoln (eds.), *The Landscape of Qualitative Research – theories and issues*, Thousand Oakes: Sage Publications Ltd.
- Lipsey, R. G. (1989). *An Introduction to Positive Economics*. New York: Oxford University Press.
- Lisi, G. (2013). Tax morale, tax compliance and the optimal tax policy. *Discussion Papers in Economic Behaviour*. DPEB 03/13.
- Löffler, E. (2001). Defining Quality in Public Administration. Paper for the Session on Quality in Public Administration: Basic Concepts and Comparative Perspective. Working Group on Better Quality Administration for the Public Building Quality Administration for the Public in Central and Eastern Europe. *NISPACEE Conference*, May 10-13, Riga, Latvia.
- Loo, E. C.; McKerchar, M.t e Hansford, A. (2010). Finding on self assessment in Malaysia. *Journal of Australian Taxation*, Vol. 13, 1 – 23.
- Lopes, A. e 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.
- Lopes, J. S. (2001). *Sistema Fiscal Português*. In Enciclopédia de Economia. Lisboa: Principia Editora.

Referências Bibliográficas

- Lopes, S. B.; Saraiva, M. (2009). Qualidade e certificação: aplicação empírica numa organização certificada pela norma ISSO 9001. In M. Saraiva, & A. Teixeira, *TQM Qualidade n.º 0 - A Qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, 193 – 219. Lisboa: Edições Silabo.
- López, L. (2009). Los costes de la calidad en el diseño de proyectos de construcción: un enfoque de procesos. Espanha: Universitat Politècnica de Catalunya – Escola técnica superior d'enginyeria industrial de Barcelona – Tese de doutorado.
- Losch, A. (2009). On the origin of critical realism. *Theology and Science*. Vol. 7 (1), 85 – 106.
- Louçã, F. (1997); “How Long is the Long Time: a Critical Review of Historical Methods in Economic Research”, Documento de trabalho N.º1/97, Departamento de Economia, ISEG.
- Louçã, F. (1997). *Turbulência na Economia – Uma abordagem evolucionista dos ciclos e da complexidade em processos históricos*. Porto: Edições Afrontamento.
- Lourenço, J. C. (2000). *A auditoria fiscal*. Lisboa: Visilis Editora.
- Lourenço, L. (2000). Modelos de excelência na implementação da Gestão pela Qualidade Total. *II Seminário Luso-espanhol de Economia Empresarial*. Covilhã.
- 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.
- Lund, T. (2005). The qualitative – quantitative distinction: some comments. *Scandinavian Journal of Educational Research*, Vol. 49 (2), 115 – 132.
- Luz, J. L. B. (2002). *Introdução à Epistemologia: Conhecimento, Verdade e História*. Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.
- Machado, J. P. (1991). *Grande Dicionário da Língua Portuguesa*. Lisboa: Edições Alfa.
- Machado, S. M. (2011). *Do POC ao SNC: Que Implicações para os TOC?*. Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do Grau de Mestre em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão de Empresas.
- Machowski, F. & Dale, B. G. (1998). Quality costing: an examination of knowledge, attitudes and perceptions. *Quality Management Journal*, 84 – 95.
- Madray, R. (2009). *Small Business Audits: Best Practices Including Risk Assessment and Internal Control*. Lewisville: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- Maer, L. & Gay, O. (2009). *The Bill of Rights 1689*. London: House of Commons Library.
- Magd, H. A. E. (2006). An investigation of ISO 9000 adoption in Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 (2), 132 – 147.
- Mair, D. & Laramie, A. J. (1998). A Reassessment of Schumpeter on fiscal policy from a dynamic tax incidence perspective. *Revista de Economia Contemporânea*, n.º 4, 7 – 42.
- Major, M. J. e Vieira, R. (2009). Activity-Based Costing/Management. In Major e Veira (Org.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, 245 – 278, Lisboa: Escolar Editora.
- Malchi, G. & McGurk, H. (2001). Increasing value through the measurement of the cost of quality (CoQ) – A practical approach, *Pharmaceutical Engineering*, Vol. 21 (3), 92 – 103.

Referências Bibliográficas

- Malmer, H. (1995). The Swedish tax reform in 1990-91 and tax compliance costs in Sweden. In Sandford, Cedric (Ed.), *Tax compliance costs – measurement and policy*. Bath: Fiscal Publications.
- Maloon, J. & Oster C. (1957). State sales tax administration cost. *National Tax Journal*, Vol. 10 (3), 228 – 235.
- Mamede, R. P. (1998). Economia dominante, uma ciência sem história. *Vértice*, Novembro-Dezembro, 1 – 11.
- Man; M. M. K. & Kato, I. (2010). Japanese Management and Total Quality Management (TQM) - The Application in Higher Education Institutions. *International Journal of Management and Innovation*, Vol. 2 (2), 1 – 9.
- 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.
- Mankiw, N. G.; Weinzierl, M. & Yagan, D. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economics Perspectives*, Vol. 23 (4), 147 – 174.
- Maram, A. (2008). Reassessment of the application of TQM in the public sector. *International Public Management Review - electronic Journal at <http://www.ipmr.net>*, Vol. 9 (1), 194 - 212.
- Marques, P. (2011). *Elogio do Imposto*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Marsh, J. (1989). Process modeling for quality improvement. *Proceedings of the Second International Conference on Total Quality Management*, 111 – 121.
- Martins, A. (2009). *A Importância da Cooperação Administrativa na Harmonização Fiscal*. Dissertação de Mestrado. Universidade Aberta. Lisboa.
- Martínez-Costa, M. & Martínez-Lorente, A. R. (2007). A triple analysis of ISO 9000 effects on company performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 56 (5/6), 484 – 499.
- Martinez, P. S. (1996). *Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- 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*.
- Masum, M. I. & Fernandez, A. (2008). *Internationalization Process of SMEs: Strategies and Methods*. Sweden: Mälardalen University School of Sustainable Development of Society and Technology.
- Mauss, M. (1924). Essai sur le don. Forme et raison de l'échange dans les sociétés primitives. *L'Année Sociologique, seconde série, 1923-1924*.
- McAdam, R. (2000). Three leafed clover: TQM, organizational excellence and business improvement. *The TQM Magazine*, Vol. 12 (5), 314 – 320.
- McAdam, R. & Leonard, D. (2001). Developing TQM: the knowledge management contribution. *Journal of General Management*, Vol. 26 (4), 47 – 61.
- McAdam, R. & Henderson, J. (2004). Influencing the future of TQM: internal and external driving factors. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 21 (1), 55 – 71.
- Meade, J. E. (1978). *The Structure and Reform of Direct Taxation*. London: George Allen & Unwin Ltd.

Referências Bibliográficas

- Mehra, S.h.; Hoffman, J. M. & Sirias, D. (2001). TQM as a management strategy for the next millennia. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 21 (5/6), 855 – 876.
- Melin, L. (1992). Internationalization as a strategy process. *Strategic Management Journal*, Vol. 13, Special Issue, winter, 99 – 118.
- Merrill, P. (1995). ISO 9000 - On the road to total quality. *CMA Magazine*, Vol. 69, 21 – 24.
- Meyer, C. B. (2001). A case in Case Study Methodology. *Field Methods*, Vol. 13 (4), 329 – 52.
- Michalska, J. (2006). Quality costs in the production process. *Journal of Achievements in Materials and Manufacturing Engineering*, Vol. 17 (1/2), 425 – 428.
- Miles, M. B.; Huberman, A. M. & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis. A methods sourcebook*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Miller, A. (2008). Realism and Antirealism. In Lepore, Ernest e Smith, Barry C. (eds.) *A Handbook of Philosophy of Language*. Oxford: Oxford University Press, 983–1005.
- Mills, M.; Bunt, G. & Bruijn, J. (2006). Comparative Research. Persistent problems and promising solutions. *International Sociology*, Vol. 21 (5), 619 – 631.
- Mingers, J. (2000). The contribution of critical realism as an underpinning for OR/MS and systems. *Journal of the Operational Research Society*, Vol. 51 (11), 1256 – 1270.
- Miranda, J. (1996). *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Mises; L. v. (1995). *Economic Policy: Thoughts for Today and Tomorrow*. Chicago: Regnery/Gateway Inc..
- Mises, L. v. (1996). *Human Action: a treatise in economics*. San Francisco: Fox & Wilkes.
- Mittal, J. & Singh, S. (2012). State of Total Quality Management in Pharmaceutical Industry: Literature Review. *International Journal of Marketing and Technology*, Vol. 2 (3), 82 – 91.
- Modarres, B. & Ansari, A. (1987). Two new dimensions in the cost of quality, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 4 (4), 9 – 20.
- Mohandas, V. P. & Sankaranarayanan, S. R. (2008). Cost of Quality Analysis: Driving Bottom-line Performance. *International Journal of Strategic Cost Management*, Vol. 3 (3), 1 – 8.
- Mohr-Jackson, I. (1998). Managing a total quality orientation. Factor affecting customer satisfaction. *Industrial Marketing Management*, Vol. 27, 109 – 125.
- Moller, C. (1988). *Personal Quality: the basis of all other quality*. London: Time Manager International.
- Moniz, N. (2013). *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal e Espanha. Análise comparativa nas duas economias fiscais Ibéricas*. Dissertação submetida como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Gestão – Especialização em Contabilidade. Universidade de Évora.
- Monroe, K. B. (1973). Buyers' Subjective Perceptions of Price. *Journal of Marketing*, Vol. 10 (1), 70 – 80.
- Monteiro, M. & Queirós, I. (1997). *Psicossociologia I*. Porto: Porto Editora.
- Moori, R. G. & Silva, R. V. (2003). Gestão do Custo da Qualidade nas Empresas Químicas do Brasil, *Revista Administração Empresas*, Vol. 43 (3) 36 – 49.

Referências Bibliográficas

- Morais, R. D. (2010). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina.
- Moreira, J. M. (2008). *A contas com a Ética Empresarial*. Estoril: Principia.
- Moreira, J. (2008). A Manipulação dos Resultados das Empresas: um contributo para o estudo do caso português. *Jornal de Contabilidade*, n.º 373, Abril, 112 – 153.
- Morgan, G. & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of Management Review*, Vol. 5 (4), 491 – 500.
- Morin, E. (1994). *Ciência com consciência*. Lisboa: Europa-América.
- Morin, E. (1996). *O problema epistemológico da complexidade*. Lisboa: Europa-América.
- Morin, E. (2001). *Introdução ao pensamento complexo*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Morrison, S. J. (1994). Managing quality: a historical review, in Dale, B.G. (Ed.), *Managing Quality*, Hemel Hempstead: Prentice-Hall, 41 – 79.
- Morse, J.; Barrett, M; Mayan, M; Olson, K. & Spiers, J. (2002). Verification strategies for establishing reliability and validity in qualitative research. *International Journal of Qualitative Methods*, Vol. 1 (2), 1 – 19.
- Morujão, A. F. (1990). *Fenomenologia*. In Logos, Enciclopédia Luso-Brasileira de Filosofia. Lisboa: Editorial Verbo.
- Morujão, A. F. (1992). *Positivismo*. In Logos, Enciclopédia Luso-Brasileira de Filosofia. Lisboa: Editorial Verbo.
- Mouton, J. (1996). *Understanding Social Research*. Pretoria: Van Schaik Publishers.
- Munk, K. J. (2008). Tax-tariff reform with costs of tax administration. *International Tax and Public Finance*, Vol. 15, 647 – 667.
- Murthy D. D. & Kumar, K. (2000), Total product quality, *International Journal of Production Economics*, Vol. 67 (3), 253 – 267.
- Musgrave, R. A. (1992). Schumpeter's Crisis of the Tax State: an essay in fiscal sociology. *Journal of Evolutionary Economics*, Vol. 2 (2), 89 – 113.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1982). *Public Finance in Theory and Practice*. Tokio: McGraw-Hill.
- Nabais, J. C. (2006). Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas. In Sanches, J. L. Saldanha e Martins, António, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Coimbra Editora.
- Nabais, J. C. (2010). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2012). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina.
- 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.
- Neves, J. C. (2007). *Introdução à Economia*. Lisboa: Editora Verbo.
- Nicolaidis, A. & Yorks, L. (2008). An epistemology of learning through life. *Emergence: Complexity and Organization*, Vol. 10 (1), 50 – 75.

Referências Bibliográficas

- Nogueira, J. F. P. (2010). *Direito Fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Nogueira, M. (2010). Práticas de Contabilidade. 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.
- Novak, J. D. & Cañas, A. J. (2006). “The Theory Underlying Concept Maps and How to Construct and Use Them.” *Florida Institute for Human and Machine Cognition Pensacola FL, Www. Ihmc. Us*.
- 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.
- NP EN ISO 4239: 1994.
- NP EN ISO 8402: 1994.
- NP EN ISO 10014: 2000.
- Nunes, S. (1991). *Questões preliminares sobre as ciências sociais*. Lisboa: Editorial Presença.
- Nunes, A. S. (2001). *Questões Preliminares sobre as Ciências Sociais*. Lisboa: Editorial Presença.
- Oakland, J. S. (1989). *Total Quality Management*. Oxford: Heinemann.
- Oakland, J. S. (1993). *Total Quality Management: The Route to Improving Performance*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Oakland, J. S. (2011). Leadership and policy deployment: The backbone of TQM. *Total Quality Management*, Vol. 22 (5), 517 – 534.
- Oakland, J. S & Sohal, A. S. (2002). *Total quality Management text with cases*, Pacific Rim Edition.
- O’Boyle, E. J. (2007). Requiem for *Homo Economicus*. *Journal of Markets & Morality*, Vol. 10 (2), 321 – 337.
- 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.
- Ongaro, E. (2009). *Public management reform and modernization: trajectories of administrative change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*, Cheltenham and Northampton: Edward Elgar.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2013). *Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2008). *Revenue Statistic*. Paris.
- Olabuenaga, J. I. R. (1996). *Metodologia de la investigación cualitativa*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- Oliver, T. & Bartley, S. (2005). Tax system complexity and compliance costs - some theoretical considerations. *Economic Roundup*, 53 – 68.

Referências Bibliográficas

- Oliver, J. & Qu, W. (1999). Cost of Quality Reporting: some Australian evidence. *International Journal of Applied Quality Management*, Vol. 2 (2), 233 – 250.
- Oliveira, M. I. (2012). *A Auditoria Tributária e a Detecção de Comportamento Evasivo*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade.
- Oliveira, M. M. (2008). *Manipulação dos resultados por empresas em dificuldades financeiras: estudo para um caso português*. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais (especialização em contabilidade), Faculdade de Economia, Universidade do Porto.
- Omachonu, V. K. & Suthumannon, S. (2004). The relationship between quality and quality cost for manufacturing company. *International Journal of Quality Reliability Management*, Vol. 21 (3), 277 – 290.
- Özkan, S. & Karaibrahimoğlu, Y. Z. (2012). Activity-based costing approach in the measurement of cost of quality in SMEs: a case study, *Total Quality Management*, 1 – 12.
- Palil, M. R. (2010). *Tax Knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia*. A thesis submitted to The University of Birmingham for the degree of Doctor of Philosophy. Department of Accounting and Finance Birmingham Business School, The University of Birmingham.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V.A. & Berry, L.L., (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing* Vol. 49, 41–50.
- Parker, L. D. & Roffrey, B. H. (1997). Methodological Themes, Back to the Drawing Board: Revisiting Grounded Theory and the Everyday Accountant’s and Manager’s Reality, *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 10 (2), 212 – 247.
- Parker, R. & Bradley, L. (2000). Organisational culture in the public sector: evidence from six organisations, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 13 (2), 125 – 141.
- Pascoal, R. F. C. (2008). *Diferenças entre pequenas e médias empresas e grandes empresas portuguesas: uma análise empírica dos indicadores económicos e financeiros entre 2001 e 2006*. Tese submetida como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Finanças, ISCTE – Business Scholl.
- Patton, M. (1987). *How to use qualitative methods in evaluation*. Newbury Park, CA: Sage.
- Patton, E. & Appelbaum, S. H. (2003). The Case for Case Studies in Management Research. *Management Research News*, Vol. 26 (5), 60 – 71.
- Pedro, A. & Ferreira, C. (2009). *Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal*. Centro de Investigação Jurídico-Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- Peña, A. E. (2005). El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas – un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela. *Actualidad Contable FACES*, año 8, n.º 11, 67 – 79.
- Pereira, C. (2010). “A Organização Da Informação e Conhecimento Em Redes Colaborativas Como Um Processo De Construção Social Do Significado: Uma Teoria e Um Método Prático”. Universidade do Porto.
- Pereira; J. M. E. (1990). *Fiscalidade – TOMO I*; Lisboa: Plátano Editora.
- Pereira, O. J. (2006). Gestão da Qualidade: Introdução à História e Fundamentos. In Oliveira, Otávio J. (Org.), *Gestão da Qualidade: tópicos avançados*, 3 – 20, S. Paulo: Pioneira Thomson.

Referências Bibliográficas

- Pereira, M. H. F. (2009). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, P. T.; Afonso, A.; Arcanjo, M. & Santos, J. C. G. (2005). *Economia e Finanças Públicas*. Lisboa: Escolar Editora.
- Pereira, P. T. (2012). *Portugal: Dívida Pública e Défice Democrático*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Pereira, Z. L. & Requeijo, J. G. (2008). *Qualidade: Planeamento e Controlo Estatístico de Processos*. Lisboa: Prefácio – Edição de Livros e Revistas, Lda.
- Pereira, Z. (2006). *Qualidade e inovação*. Acedido em 18 de fevereiro de 2014 de http://xenofonte.demi.fct.unl.pt/zlp/qualidade_inovacao.pdf.
- Petry, L. I. & Nascimento, A. M. (2009). Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, Vol. 20 (49), 109 – 125.
- Pfister, J. A. (2009). *Managing organizational culture for effective internal control. From practice to theory*. Dordrecht: Physica – Verlag.
- Pheng, L. S. & Teo, J. B. A. (2004). Implementing total quality management in construction firms. *Journal of Management in Engineering*, Vol. 20 (1), 8 – 15.
- Pinto, A. & Soares, I. (2011). *Sistemas de Gestão da Qualidade – Guia para a sua implementação*. Lisboa: Edições Silabo.
- Pinto, J. A. P. (2011). *Fiscalidade*. Lisboa: Areal Editores.
- Pinto, L. J. S. & Gomes, J. S. (2010). Custos da Qualidade: um estudo de caso na panificadora Golden Vital. *RIC - Revista de Informação Contábil - Vol. 4 (3)*, 57-76.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2008). O impacto da adopção das NIC/NIRF nas micro e PME's portuguesas. In XIII Encuentro AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración. Aveiro.
- Pires, A. R. (2007). *Qualidade-Sistemas de Gestão da Qualidade*. Lisboa: Silabo.
- Pires, A. R. (2012). *Sistemas de Gestão da Qualidade – Ambiente, Segurança, Responsabilidade Social, Indústria, Serviços, administração Pública e Educação*. Sílabo, Lisboa.
- Pires, C. (1989). *Causa*. In Enciclopédia Luso-Brasileira de Filosofia: Lisboa: Verbo.
- Pires, M. (2011). Ética e Imposto. In *Ética Fiscal*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Piskar, F. (2006). Quality audit and their value added. *International Journal of Services and Standards*, Vol. 2 (1), 69 – 83.
- Plancha, M. & Saraiva, Margarida (2010). *Qualidade e modernização dos serviços públicos na perspectiva do cliente interno. Estudo do projecto CAT (Centro de Atendimento Telefónico) nos serviços de Finanças do distrito de Évora*.
- Plunkett, J. J. & Dale, B. G. (1986). Quality Cost: A Summary of Research Findings . *Quality Assurance*, Vol. 2, 40-43.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2011) *Public management reform: a comparative analysis NPM, New Public Governance and the Neo-Weberian State* (3rd edition), Oxford: Oxford University Press.

Referências Bibliográficas

- Pollit, C. (2013). *What do we know about public management reform? Concepts, models and some approximate guidelines*. Paper supporting a presentation to the conference and workshop “Towards a comprehensive reform of public governance”, Lisboa, 28 – 30 janeiro.
- Ponterroto, J. G.; Mathew, J. & Raughley, B. (2013). The value of mixed methods designs to social justice research in counseling and psychology. *Journal for Social Action in Counseling and Psychology*, vol. 5 (2), 42 – 68.
- Pope, J.; Fayle, R. & Chen, D.-L. (1994). *The Compliance Costs of Companies' Income Taxation in Australia*. Research Study, n.º 23, Sydney: Australian Tax Research Foundation.
- Pope, J. (1993). *The compliance costs of major commonwealth taxes in Australia*. Perth: Curtin University of Technology.
- Pope, J. (1995). The compliance costs of major taxes in Australia. In Sandford, Cedric (Ed.), *Tax compliance Costs – Measurement and policy*, Bath: Fiscal Publications, 101 – 126.
- Pope, J. & Abdul-Jabar (2008). *Tax compliance costs of small and medium enterprises in Malasya: policy implications*. Perth: Curtin University of Technology.
- Popper, K. R. (1987). *O realismo e o objetivo da Ciência*. Lisboa: Publicações Dom Quixote.
- Popper, K. R. (1988). *O Universo Aberto*. Lisboa: Publicações Dom Quixote.
- Porto, M. (2001). A integração na CEE e a reforma do sistema fiscal português. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, número especial, 747 – 791.
- Post, J. E.; Lawrence, A. T. & Weber, J. (1999). *Business and society: Corporate strategy, public policy, ethics*. Boston: McGraw-Hill.
- Powell, T. C. (1995), Total quality management as competitive advantage: a review and empirical study, *Strategic Management Journal*, Vol. 16 (1), 15-37.
- Praia, J. & Cachapuz, A. (2005). Ciência – Tecnologia – Sociedade: um compromisso ético. *Revista Ibero Americana de Ciência, Tecnologia ey Sociedad*, Vol. 6 (2), 175 – 194.
- Prajogo, D. (2011). The roles of firms' motives in affecting the outcomes of ISO 9000 adoption. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 31 (1), 78 – 100.
- Prajogo, D. & Sohal, A. S. (2004). The multidimensionality of TQM practices in determining quality and innovation performance - an empirical examination. *Technovation*, n.º 24, 443 – 453.
- Pryor, M. G., White, J. C., & Toombs, L. A. (1998). *Strategic Quality Management: A Strategic, Systems Approach to Quality*. Boston: Thomson Learning.
- Psomas, E. L. & Fotopoulos, C. V. (2010). Total quality management practices and results in food companies. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59 (7), 668 – 687.
- Punch, K. F. (2005). *Introduction to social research quantitative and qualitative approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Qualidade. In *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa* (1990). Lisboa: Livros Horizonte (Vol. V).
- Qualidade. In *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea* (2001). Lisboa: Verbo.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.

Referências Bibliográficas

- Rachels, J. (2009). *Problemas da Filosofia*. Lisboa: Gradiva.
- Rafols, I. & Meyer, M. (2010). Diversity and network coherence as indicators of interdisciplinarity: case studies in bionanoscience. *Scientometrics*, Vol. 82 (2), 263 – 287.
- Rametse, N. & Pope, J. (2002). Start-up Tax Compliance Costs of the GST: Empirical Evidence from Western Australian Small Businesses. *Australian Tax Form*, Vol. 17 (4), 407 – 442.
- Rametse, N. & Pope, J. (2005). Business start-up compliance costs: policy perspectives. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, Vol. 1 (3), 84 – 99.
- Ramos, J. M. S. P. (2011) *Educação fiscal como ferramenta – Impacto da ausência de educação fiscal*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade.
- Reeves, C. A. & Bednar, D. A. (1994). Defining quality: alternatives and implications. *Academy of Management Review* (19), 419 – 335.
- Reid, R. D. & Sanders, N. R. (2007). *Operations Management – an integrated approach*. John Wiley & Sons, Inc.
- *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal* (1996). Ministério das Finanças.
- *Relatório da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2013*. Ministério das Finanças.
- *Relatório da Comissão para a Simplificação do Sistema Fiscal Português* (2005). Ministério das Finanças.
- Ribeiro, J. J. T. (1997). *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a Edição. Coimbra: Coimbra Editora.
- Richardson, G. (2008). The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*; Vol. 17; 67 – 78.
- Riley, D. (2007). The paradox of positivism. *Social Science History*, Vol. 31 (1), 115 – 126.
- Roháč, D. (2006). Evidence and Myths about Tax Competition. *New Perspectives on Political Economy*, Vol. 2 (2), 86 – 115.
- Roberto, J. A. C. (2006). *O desempenho organizacional numa perspectiva de integração dos distintos interesses em competição. Casos do sector vitivinícola do Alentejo*. Tese apresentada como requisito para a obtenção do grau de Doutor em Gestão. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Rodchua, S. (2006). Problems of Quality Costs Program Implementation in the Manufacturing Environment. *Journal of Industrial Technology*, Vol. 22 (4), 2 – 6.
- Rodin, W. A. & Beruvides, M. G. (2012). A Cost of Quality Economic Analysis of a Six Sigma Program at a Government Contractor. *Engineering Management Journal*, Vol. 24 (2), 30 – 39.
- Rodrigues, L. N. (2002). *A Revolução Americana (1763 – 1787)*. Comunicação apresentada ao XII Curso de Verão do Instituto de História Contemporânea da Faculdade de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Nova de Lisboa.
- Rosenfeld, Y. (2009). Cost of quality versus cost of non-quality in construction: the crucial balance. *Construction Management and Economics*, Vol. 27, 107 – 117.

Referências Bibliográficas

- Ross, D. T. (1977). Structured Analysis (SA): A Language for Communicating Ideas. *IEEE Transactions on Software Engineering*, Vol. SE – 3 (1), 16 – 34.
- Rowley, J. (2002). Using case study in research. *Management Research News*, Vol. 25 (1), 16 – 27.
- Rusjan, B. & Castha, P. (2010). Understanding ISO's 9001 Benefits and Research through an Operations Strategy Framework. *Managing Global Transitions*, Vol. 8 (1), 97 – 118.
- Sá, C. (2008). 'Interdisciplinary strategies' in U.S. research universities. *High Education*, Vol. 55 (5), 537 – 552.
- Sá, C. & Martins, A. (2013). A moralidade fiscal e as obrigações tributárias. In Santos, António C. e Lopes, Cidália (coord.), *Fiscalidade – Outros olhares*. Lisboa: VidaEconómica.
- Sailaja, A; Basak, P.C. & Viswanadhan. K. G. (2010). Cost of Quality Models and Practices in Manufacturing Industries: A Literature Review. *International Journal of Business and Management Tomorrow*, Vol. 2 (10), 1 – 8.
- Salanié, B. (2011). *The Economics of Taxation*. Cambridge: MIT Press.
- Sampaio, P. (2008). *Estudo do Fenómeno ISO 9000: origens, motivações, consequências e perspectivas*, Dissertação para obtenção do grau de Doutor em Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade do Minho.
- Sampaio, P.; Saraiva, P. & Rodrigues, A. G. (2009). ISO 9001 certification research: questions, answers and approaches. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 6 (1), 38 – 58.
- Samuelson, P. A. & Nordhaus, W. D. (1998). *Economia*. Alfragide: McGraw-Hill.
- Sanches, J. L. S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. S. (2010). *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Sandford, C. (1973). *The Hidden Costs of Taxation*. London: Institute for Fiscal Studies.
- Sandford, C.; Godwin, M. & Hardwick, P. (1989). *Hidden Costs of Taxation*. London: Institute for Fiscal Studies.
- Sandford, C. & Hasseldine, J. (1992). Compliance cost of business taxes in New Zealand. In Sandford, Cedric (Ed.), *Tax compliance costs – measurement and policy*. Bath: Fiscal Publications.
- Sandford, C. (1995). *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications.
- 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.
- Santos, A. C. (2009). *L'Union européenne et la regulation de la concurrence fiscal*. Bruxelles/Paris: Bruylant.
- Santos, A. C. & Martins, A. M. F. (2009). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*; Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais.

Referências Bibliográficas

- Santos, A. C. & Lopes, C. M. M. (2013). Nota Prévia. In Santos e Lopes (2013), *Fiscalidade – Outros Olhares*. Lisboa: VidaEconómica.
- Santos, A. R.; Rodrigues, N. S.; Resende, T. K. & Guerra, A. (2003). *Mundo Antigo – Economia Rural*. Lisboa: Edições Colibri.
- Santos, G. & Millán, A. L. (2013). Motivation and benefits of implementation and certification according ISO 9001 – the Portuguese experience. *International Journal for Quality Research*, Vol. 7 (1), 71 – 86.
- Saraiva, A. (1978). *Filosofia*. Lisboa: Plátano Editora.
- Saraiva, M. (2003). *Gestão da Qualidade Total. Uma proposta de Implementação no Ensino Superior Português*. Tese apresentada como requisito para a obtenção do grau de Doutor em Gestão. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- Saraph, J. V.; Benson, P. G. & Schroeder, R.G. (1989). An instrument for measuring the critical factors of quality management??. *Decision Sciences*, Vol. 20 (4), 810 – 829.
- Sarmento, J. M. & Duarte, I. (2015). A instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014. *JULGAR on line*; dezembro, 1 – 12.
- Sarker, T. K. (2003). Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assessment Systems - What Could Bangladesh Learn from Japan?. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 9 (6), 1 – 34.
- Sawalqa, F. A. & Qtish, A. (2012). Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research*; Vol. 5 (9), 128 – 137.
- Schiffauerova, A. & Thomson, V. (2006a). A review of research on cost of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 23 (6), 647 – 669.
- Schiffauerova, A. & Thomson, V. (2006b). Managing cost of quality: insight into industry practice. *The TQM Magazine*, Vol. 18 (5), 542 – 550.
- Schmitz, J., & Platts, K. W. (2004). Supplier logistics performance measurement: Indications from a study in the automotive industry. *International Journal of Production Economics*, Vol. 89, 231 – 243.
- Scholes, M. S.; Wolfson, M. A.; Erickson, M.; Maydew, E. L. & Shevlin, T. (2009). *Taxes and Business Strategy – a planning approach*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Scott, D. (2007). Resolving the quantitative – qualitative dilemma. *International Journal of Research in Education*, Vol. 30 (1), 3 – 17.
- Serrasqueiro, Z. M. S. & Nunes, L. (2004). *A informação contabilística na tomada de decisão dos empresários e/ou Gestores – um estudo sobre pequenas empresas*. Comunicação apresentada ao X Congresso de Contabilidade.
- Severo, A. F. N. (2009). *Práticas de Contabilidade*. 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.
- Shah, S. Z. A.; Butt, S. & Tariq, Yasir B. (2011). Use or Abuse of Creative Accounting Techniques, *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 2 (6), 531 – 536.
- 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.

Referências Bibliográficas

- 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.
- Shewhart, W. A. (1931). *The economic control of quality of manufactured products*. London: Macmillan.
- Shiba, S.; Graham, A. & Walden, David (1993). *A New American TQM*. Portland: Productivity Press.
- Shiba, S. (1998). Leadership and Breakthrough. *Center for Quality of Management Journal*. Vol. 7 (2), Winter.
- Shome, P. (2004). *Tax Administration and the Small Taxpayer*. IMF Policy Discussion Paper.
- Silva, A. S. P. (2009). *O Impacto da Auditoria na Gestão dos Resultados: o caso das PME*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, Universidade de Aveiro.
- Silva, A. S. V.C. (2010). *Os procedimentos analíticos na auditoria a pequenas e médias empresas*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade. Aveiro: Universidade de Aveiro.
- Silva, C. (1992). *Sofistas*. In Logos, Enciclopédia Luso-Brasileira de Filosofia. Lisboa: Editorial Verbo.
- Silva, I. M. (2011). *Justiça e ética fiscal dos legisladores fiscais. Pré-condição ou obstáculo para vender a crise económica global?*. In *Ética Fiscal*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Silva, J. S. R. (2011). *Desenvolvimento de uma metodologia para implementação de um sistema de gestão da qualidade baseado na norma NP EN ISO 9001:2008*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Engenharia Electrónica e Telecomunicações – Perfil de Sistemas de Informação. Universidade de Aveiro.
- Silva, S. M. A. (2010). Ideias e ideologias na formação do Estado de Direito: a influência do Liberalismo na modelagem dos Estados pós-Revolucionários. *Revista de História do Direito e do Pensamento Político*, n.º 1, 123 – 176.
- Simões, A. M. (2001). *Um Sistema Integrado de Avaliação de Performance por Segmentos*. Dissertação apresentada ao ISCTE para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Ciências de Gestão. Lisboa: ISCTE.
- Simon, A. & Kumar, V. (2001). Clients view on strategic capabilities which lead to management consulting success. *Management Decision*, Vol. 39, (5), 362 – 372.
- Simon, H. (1955). A behavioral model of rational choice. *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 69 (1), 99 – 118.
- Singh, Y. K. (2006). *Fundamental of Research Methodology and Statistics*. New Delhi: New Age International Limited, Publishers.
- Singh, P. J. (2007). Empirical assessment of ISO 9000 related management practices and performance relationships. *International Journal of Production Economics*; doi:10.1016/j.ijpe.2007.02.047.

Referências Bibliográficas

- Singh, T.; Geetika & Dubey, R. (2011). A Theoretical Framework for Soft dimensions of Total Quality Management. *2011 International Conference on Economics and Finance Research. IPEDR* Vol.4, 529 – 533.
- Skatteverket (2006). *Compliance Costs of Value Added Tax in Sweden*.
- Slemrod, J. & Sorum, N. (1984). The compliance costs of the U.S. individual income tax systems - mail questionnaire survey. *National Tax Journal*, Vol. 37 (4), 461 – 474.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 4 (1), 157 – 178.
- Slemrod, J. (2011). Introduction to the special issue on the role of firms in Tax Systems. *Journal of Public Economics*, Vol. 95, 1019 – 1020.
- Slemrod, J. & Blumenthal, M. (1992). The compliance costs of the U.S. income tax system: a second look after tax reform. *National Tax Journal*, Vol. 55 (2), 185 – 202.
- Slemrod, J. & Blumenthal, M. (1996). The income tax compliance costs of big business. *Public Finance Quarterly*, Vol. 24 (4), 411 – 438.
- Smulders, S. & Stiglingh, Madeleine (2008). Annual Tax Compliance Costs for Small Businesses: A Survey of Tax Practitioners in South Africa. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, Vol. 11 (3), 354 – 371.
- Soares, J. M. (2014). Estudo da relevância da norma ISO 9001 no desempenho das empresas portuguesas do sector da hotelaria. *Tourism & Management Studies*, Vol. 10 (2), 57 – 66.
- Soares, J. E. F. & Almeida, I. (2009). Qualidade: Tendências actuais e futuras. In M. Saraiva, & A. Teixeira, *TQM Qualidade nº 0 - A Qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, 18-32. Lisboa: Edições Silabo.
- Soriano, D. R. (2001). Quality in consulting service – evaluation and impact a survey in Spanish firms. *Managing Service Quality*, Vol. 11 (1), 40 – 48.
- Soriano, D. R. (2003). The impact of consulting service on Spanish firms. *Journal of Small Business Management*, Vol. 41 (4), 409 – 416.
- Sousa, M. (1999). Os limites de encontrar para quem procura. In Gonçalves, Maria Eduarda (Coord.). *Actas dos V Cursos Internacionais de Verão de Cascais*. Vol. 3, 21 – 28.
- Sousa, R. (1975). *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária.
- Sower, V. E. & Quarles, R. (2007). Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity. *International Journal of Quality & Reliability Management* Vol. 24 (2), 121 – 140.
- Spender, J.-C. (1993). Some frontier activities around strategy theorizing. *Journal of Management Studies*, Vol. 30 (1), 11 – 30.
- Srivastava, S. K. (2008). Towards estimating Cost of Quality in supply chains. *Total Quality Management*, Vol. 19 (3), 193 – 208.
- Stamatis, D. H. (2003). *Six Sigma and beyond: foundations of excellent performance*. New York: St. Lucie Press.
- Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. Thousand Oaks CA: Sage Publications.
- Stebbins, H. & Langford, B. H. (2006). A Guide to Calculating the Cost of Quality Early Care and Education, *Financing Strategies Series*, May, 5 – 35.

Referências Bibliográficas

- Steel, D. (2004). Social Mechanisms and Causal Inference. *Philosophy of the Social Sciences*, Vol. 34 (1), 55 – 78.
- Steel, D. (2005). Mechanisms and Functional Hypotheses in Social Science. *Philosophy of Science*, Vol. 72 (1), 941–952.
- Steinmetz, G. (2005). *Positivism and its others in the social sciences*. In Steinmetz, G. (ed.) *The Politics of Method in the Human Sciences: Positivism and Its Epistemological Others*; Durham, NC: Duke University Press: 1–56.
- Stephenson, T. (2006). *The gap between what taxpayers want and what tax professionals think they want: a reexamination of client expectations and tax professional aggressiveness*. University of Kentucky: Doctoral Dissertations.
- Stiglitz, J. (2000). *Economics of the Public Sector*. New York: W. W. Norton & Co.
- Stoner, J. & Freeman, R. E. (1992). *Management*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basic of qualitative research. Techniques and procedures for developing grounded theory*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Stringham, S. H. (2004). Does quality management work in the public sector?. *Public Administration and Management: An Interactive Journal*; Vol. 9 (3), 182 – 211.
- Stuelpnagel, T. R. (1993), Deja vu: TQM returns to Detroit and elsewhere, *Quality Progress*, Vol. 26 (9), 91- 95.
- 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.
- Susila, B. & Pope, J. (2012). The tax compliance costs of large corporate taxpayers in Indonesia. *Australian Tax Forum*, Vol. 27 (4), 719 – 772.
- Škerlavaj, M.; Štemberger, M. I.; Škrinjar, R. & Dimovski, V. (2007). Organizational learning culture – the missing link between business process change and organizational performance. *International Journal of Production Economics*, Vol. 106, 346 – 367.
- Tang, S. L.; Aoieong, Raymond T. & Ahmed, Syed M. (2004). The use of Process Cost Model (PCM) for measuring quality costs of construction projects: model testing. *Construction Management and Economics*, Vol. 22 (3), 263 – 275.
- Taguchi, G. (1979). *Introduction to Off-line Quality Control*, Tokyo: Japanese Standards Association.
- Taguchi, G.; Elsayed, E. & Hsiang, T. (1989). *Quality Engineering in Production Systems*. New York: McGraw-Hill.
- Talib, F.; Rahman, Z. & Qurishi, M. N.. (2010a). The relationship between total quality management and quality performance in the service industry: a theoretical model. *International Journal of Business Management and Social Sciences*. Vol. 1 (1), 113 – 128.
- Talib, F.; Rahman, Z. & Qurishi, M. N. (2010b). Pareto analysis of Total Quality Management. Factors Critical to success for service industries. *International Journal for Quality Research*, Vol. 4 (2), 155 – 168.
- Tari, J. J. (2005). Components of successful total quality management. *The TQM Magazine*, Vol. 17 (2), 182 – 194.
- Taylor, F. W. (1911). *Principles of Scientific Management*. New York: Harper & Row.

Referências Bibliográficas

- Teboul, J. (1991). *Managing Quality Dynamics*. New York: Prentice Hall.
- Terlaak, A. & King, A. A. (2006). The Effect of Certification with the ISO 9000 Quality Management Standard: A Signaling Approach. *Journal of Economic Behavior and Organization*, Vol. 60 (4), 579 – 602.
- Terziovski, M. 2006. Quality management practices and their relationship with customer satisfaction and productivity improvement. *Management Research News*, Vol. 29 (7), 414 – 424.
- Terziovski, M. & Samson, D. (1999). The link between total quality management and organizational performance. *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 16 (3), 226 – 237.
- Thaler, R. H. (2000). From Homo Economicus to Homo Sapiens. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 14 (1), 133 – 141.
- Thiagaragan, T.; Zairi, M. & Dale, B.G. (2001). A proposed model of TQM implementation based on an empirical study of Malaysian industry. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 18 (3), 289 – 306.
- Thilakarathne, P. M. C. & Chithrangani, S. K. C. (2014). A Study on Analysis of Managerial Attitudes towards ISO 9001: 2008 Quality Management System Introduction and Implementation Process in Sri Lanka. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*. Vol. 2 (2), 123 – 131. doi: 10.11648/j.ijefm.20140202.12.
- Thomson, J. A. (2007). Introduction to science. London: Read Books.
- Thurony, V. (1996). Drafting Tax Legislation. In *Tax Law Design and Drafting* (volume I). International Monetary Fund.
- Tidd, J. & Bessant, J. (2009). *Managing Innovation: Integrating Technological, Market and Organizational Change* (Fourth ed.): John Wiley & Sons Ltd.
- Tigani, A. E. (2011). The impact of the implementation of the ISO 9000 Quality Management System upon the perception of the performance of the organization's workers. *Global Journal of Management & Business Research*, Vol. 11 (8), 10 – 22.
- TIGTA – Treasury Inspector General for Tax Administration (2011). *More tax return preparers are filing electronically, but better controls are needed to ensure all are complying with the new preparer regulations*. Acedido em 12 de dezembro de 2011. Disponível em www.treasury.gov/tigta/audireports/2012reports/20124.
- Tilburg Institute for Interdisciplinary Studies of Civil Law and Conflict Resolution Systems / TISCO, (2009). *A Handbook for Measuring the Costs and Quality of Access to Justice*. Apeldoorn: Maklu.
- Torgler, B. (2003). To evade taxes or not to evade: that is the question. *Journal of Socio-Economics*, Vol. 32, 283 – 302.
- Tojal, P. (2011). *A literacia fiscal: o caso português*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo de Fiscalidade. Universidade de Aveiro.
- Torres, A. (1999). A Economia como ciência social e moral. *Episteme*, n.º 2, 95 – 122.
- Tran-Nam, B. (2000). The Implementation Costs of the GST in Australia: Concepts, Estimates and Implications. *Journal of Australian Taxation*, Vol. 3 (5), 331 – 343.

Referências Bibliográficas

- Tran-Nam, B.; Evans, C.; Walpole, M. & Ritchie, K. (2000). Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. *National Tax Journal*, Vol. 53 (2), 229 – 252.
- Tran-Nam, B. & Glover, J. (2002). Tax Reform in Australia: impacts of tax compliance costs on small business. *Journal of Australian Taxation*, Vol. 5 (3), 338 – 381.
- Trott, P. (2008). *Innovation Management and New Product Development* (Fourth ed.): Pearson Education Limited.
- Tsutsui, W. M. (1996). W. Edwards Deming and the origins of quality control in Japan. *Journal of Japanese Studies*, Vol. 22 (2), 295 – 325.
- Tversky, A. & Kahneman, D. (1971). Belief in the law of small numbers. *Psychological Bulletin*, Vol. 76, 105 – 110.
- Tversky, A. & Kahneman, D. (1973). On the psychology of prediction. *Psychological Review*, Vol. 80, 237 – 251.
- Tversky, A. & Kahneman, D. (1979). Prospect theory: an analysis of decision under risk. *Econometrica*, Vol. 47, 263 – 291.
- Ucha, I. (1995). *Introdução à Economia. Guia de apoio à Introdução à Economia de João Luís César das Neves*. Lisboa: Editorial Verbo.
- Ulrich, W. (2001). A philosophical staircase for Informations Systems definition, design and development: an discursive approach to reflective practice in ISD part 1). *Journal of Information Technology and Application*; Vol. 3 (3), 55 – 84.
- UNESCO (1979). An introduction of a policy analysis in S&T. *Science Policy Studies and Documents*, Vol. 46.
- Uyar, A. (2008). An Exploratory Study on Quality Costs in Turkish Manufacturing Companies. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 25 (6), 604 – 620.
- Vaillancourt, F. (1987). The Compliance Costs of Taxes on Business and Individuals: A Review of the Evidence. *Public Finance*, Vol. 42 (3), 395 – 414.
- Vaillancourt, F. (1989). *The administrative and compliance costs of personal income taxes and payroll taxes*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Valderrama, J. L. S. F. (2008). *Teoria y Practica de la auditoria I. Concepto y Metodologia*. Madrid: Piramide.
- Varian, H. R. (1992). *Microeconomic Analysis*. New York: Norton & Company.
- Vásquez, R. R. & Angulo, R. F. (2003). *Introducción a los estudios de casos. Los primeros contactos con la investigación etnográfica*. Málaga: Ediciones Aljibe.
- 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.
- Vieira, R. (2009). Paradigmas teóricos da investigação em Contabilidade. In Major, Maria João e Vieira, Rui (orgs.). *Contabilidade e Controlo de Gestão – teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Referências Bibliográficas

- Vinni, Rauno (2007). Total quality management and paradigms of public administration. *International Public Management Review: electronic Journal* at <http://www.ipmr.net>, Vol. 8 (1), 103 - 131.
- Vissak, T. (2010). Recommendations for Using the Case Study Method in International Business Research. *The Qualitative Report*, Vol. 15 (2), 370 – 388.
- Vladu, A. B.; Mătiș, D. & Salas, Oriol A. (2012). True and fair view and creative accounting conceptual delimitations based on Papineau's tree methodology. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 14 (1), 104 – 115.
- Vohs, K. D.; Mead, N. L. & Goode, Miranda R. (2006). The Psychological consequences of money. *Science*, Vol. 314, 1154 – 1156.
- Voon, B. H.; Hamali, J. & Ranggai, S. (2012). Total Quality Management and Performance of SMEs in Sarawak. *Terengganu International Management and Business Journal*, Vol. 2 (1), 35 – 43.
- Vouzas, F. & Psychogios, A. G. (2007). Assessing managers' awareness of TQM, *The TQM Magazine*, Vol. 19 (1), 62 – 75.
- Yaacob, Z. (2010). Quality Management as an Effective Strategy of Cost Savings. *African Journal of Business Management*, Vol.4 (9), 1844 – 1855.
- Yang, C.-C. (2004). Quality Management in the Era of Cyberconomy. *Journal of Management Systems*, Vol. 16, 55 – 61.
- Yang, C.-C. (2008). Improving the definition and quantification of quality costs. *Total Quality Management*, Vol. 19 (3), 175 – 191.
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research – Design and Methods*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Yong, J. & Wilkinson, A. (1999). The state of total quality management: a review. *The International Journal of Human Resource Management*, Vol. 10 (1), 137 – 161.
- Walcott, H. F. (2009). *Writing up qualitative research*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Waldman, D. A. (1994). The contributions of total quality management to a theory of work performance. *Academy of Management Review*, Vol. 19 (3), 510 – 536.
- Watson, G. H. (2005). Feigenbaum's Enduring Influence. *Quality Progress*, November, 51 – 55.
- Weber, R. (2004). The Rhetoric of Positivism Versus Interpretivism: a personal view. *MIS Quarterly*, Vol. 28 (1), iii – xii.
- 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.
- Welman, J. C. & Kruger, S. J. (2001). *Research methodology: for the business and administrative sciences*. Cape Town. Oxford University Press Southern Africa.
- Wengraf, T. (2001). *Qualitative research interviewing: Biographic narrative and semi-structured methods*. London: Sage Publications.

Referências Bibliográficas

- Wernke, R. (2000). Custos da Qualidade: uma abordagem prática. Porto Alegre: Conselho Regional da Contabilidade do Rio Grande do Sul.
- Whalen, M. J. & Rahim, M. A. (1994), Common barriers to implementation and development of a TQM process. *Industrial Management*, Vol. 36 (2), 19 – 24.
- Wicks, J. H & Killworth, M. N. (1967). Administrative and compliance costs of state and local taxes. *National Tax Journal*, Vol. 20 (3), 309 – 315.
- Wiele, T. v. d.; Dale, B. & Williams, R. (2003). Business improvement through quality management systems. *Management Decisions*, Vol. 38 (1), 19 – 23.
- Wilkinson, A. (1992). The other side of quality: soft issues and the human resource dimension. *Total Quality Management*, Vol. 3 (3), 323 – 329.
- Wudhikarn, R. (2012). Improving overall equipment cost loss adding cost of quality. *International Journal of Production Research*, Vol. 50 (12), 3434 –3449.
- Zatzick, C. D.; Moliterno, T. P. & Fang, T. (2012). Strategic (mis)fit: the implementation of TQM in Manufacturing Organizations. *Strategic Management Journal*, Vol. 33, 1321 – 1330.
- Zaklouta, H. (2011). *Cost of quality tradeoffs in manufacturing process and inspection strategy selection*. Thesis Submitted to the Department of Materials Science and Engineering on August 8th, 2011, in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Materials Science and Engineering. Massachusetts Institute of Technology.
- Zippelius, R. (1997). *Teoria Geral do Estado*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Zugammamurdi, A.; Parin, M.a A.; Gadaleta, L. & Lupin, H. M. (2007). A quality cost model for food processing plants, *Journal of Food Engineering*, Vol. 83, 414 – 421.

Legislação

- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
- Código das Sociedades Comerciais.
- Lei Geral Tributária.
- Portaria n.º 64 - A/2011, de 3 de fevereiro.
- Portaria n.º 92 – A/2011, de 28 de fevereiro.
- Regime Geral das Infrações Tributárias.

Apêndices

Apêndice 1 Guião do trabalho preparatório para a realização das entrevistas

- 1- Contactar direta e pessoalmente com a empresa a solicitar uma reunião e a expor a razão dessa reunião.
- 2- Novo contacto direto e pessoal se a reunião não for marcada/confirmada.
- 3- Efetuar, durante a realização da primeira entrevista, a:
 - a) Apresentação do entrevistador em termos pessoais, do percurso académico e do percurso profissional.
 - b) Apresentação do estudo em causa e a razão da escolha da empresa.
 - c) Apresentação das condições da realização da entrevista: a necessidade de gravação da entrevista e a solicitação de autorização de gravação, a garantia de anonimato da empresa e do entrevistado, a possibilidade do entrevistado impedir a gravação em toda a entrevista ou num dado aspeto particular dessa entrevista e a duração prevista para a entrevista que não deve ultrapassar os 10 – 15 min.
- 4- Solicitar, no caso de a empresa dispor de departamento fiscal ou contabilístico, autorização para entrevistar o respetivo responsável ou a indicação da entidade externa que é responsável pelo conjunto das atividades relacionadas com a contabilidade e com as obrigações fiscais.
- 5- Contactar direta e pessoalmente a entidade externa que tem a responsabilidade pela contabilidade da empresa e proceder de forma similar aos pontos anteriormente transcritos.
- 6- Selecionar a empresa se, e apenas se, for possível entrevistar o diretor/responsável pelo departamento fiscal ou de contabilidade quando a empresa tem esse departamento ou organismo similar.
- 7- Selecionar a empresa, no caso em que a respetiva contabilidade é efetuada e da responsabilidade de uma entidade externa, quando for possível entrevistar o

Apêndices

administrador/diretor/gerente da empresa e o responsável pela entidade externa com responsabilidade pela execução das suas atividades contábilísticas e fiscais.

Apêndices

Apêndice 2 Guião da entrevista

Procedimentos prévios:

- 1- Relembrar a garantia de anonimato tanto da empresa como do entrevistado.
- 2- Voltar a solicitar autorização para a gravação da entrevista e relembrar que a gravação pode ser suspensa logo que o entrevistado o assim deseje.
- 3- Assegurar que o gravador está em condições de ser utilizado (verificar a existência de pilhas suplentes e cassetes).
- 4- Ligar o gravador.

A entrevista

- 1- Sendo a entrevista semiestruturada, este guião não poderá ser lido ou do conhecimento do entrevistado.
- 2- O guião serve para garantir que a entrevista não se afasta dos temas centrais nem deixa de fora nenhum aspeto relevante.
- 3- Apesar dos temas da entrevista não necessitarem de ser abordados pela ordem colocada no guião, deve-se ter o cuidado de respeitar a ordem inicialmente prevista embora o entrevistado possa conduzir as suas respostas da forma que lhe pareça mais adequada.
- 4- Assinalar no guião as questões que vão sendo respondidas e nunca dar por terminada a entrevista sem se verificar que todos os pontos/questões foram efetuadas.
- 5- Anotar, em papel, os principais elementos das respostas obtidas.
- 6- Questões a colocar na entrevista:
 - A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa? Quem? Qual a razão?
 - A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade? No caso afirmativo, que tipo de instruções? Em caso negativo, porquê?

Apêndices

- Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal? Em caso afirmativo, qual foi esse pedido? Em caso negativo, porquê?
- A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade? Se sim, como é efetuado esse controlo? Em caso negativo, porquê?
- Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?
- A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças. Em caso afirmativo, quais as consequências?

Obrigado pela sua participação.

Apêndice 3
Transcrição das entrevistas

Caso 1

Empresário em nome individual

Entrevista 1 **Ao empresário**

Questão 1

Entrevistador: De quem é a responsabilidade pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais? Qual a razão?

Entrevistado: A contabilidade é da responsabilidade de (nome do responsável pela contabilidade). Não percebo nada dessas coisas. Pago-lhe 100€ por mês para que ele trate dessas questões. Também não existe muito trabalho, apresento-lhe poucas faturas. Cá para mim, isto funciona da seguinte forma: se o cliente quer fatura paga mais 23%, caso contrário não passo fatura.

Questão 2

Entrevistador: Dá ou já deu instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade?

Entrevistado: É pá, não... eu controlo o pagamento. Quem quer fatura paga mais 23% e nesse dinheiro não toco. Como compro tintas com faturas, fico com faturas para o IVA e depois faço o acerto.

Entrevistador: mas assim para que serve o contabilista?

Entrevistado: ele é que sabe, os prazos, os papéis, essas coisas...

Entrevistador: Mas não tem problemas com o rendimento declarado, por exemplo, já que tem de pagar salários?

Entrevistado: Pagar salários? Eu cá não tenho empregados. Quem anda aqui comigo trabalha por conta própria....

Entrevistador: Recibos verdes? Empresários em nome individual?

Entrevistado: os putos têm recibo verde, o (nome do trabalhador) e o (nome do trabalhador) e o (nome do trabalhador) são empresários... mas só passam recibo quando me dá jeito. Eu não tenho ninguém por minha conta. Como é que eu lhes pagava no inverno quando praticamente não há trabalho? Andam comigo só nesta época, depois cada um vai à sua vida.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: planeamento fiscal faço eu. Acha que eu ando a trabalhar para dar ao Estado? Trabalho mais de dez horas por dia e quer que eu dê dinheiro àqueles (...). Não ponha lá isso, mude o nome. (O entrevistador recorda que as declarações são efetuadas sob total sigilo).

Questão 4

Entrevistador: Exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Entrevistado: Nunca me passou pela cabeça, nem sei ver se o contabilista está a fazer as coisas bem-feitas. Se não estiver, mudo.

Entrevistador: E como é que sabe que o responsável pela contabilidade não comete erros?

Entrevistado: (...) (silêncio) Se pagar mais daquilo que penso.

Entrevistador: Mas já alguma vez ocorreram erros quer na sua contabilidade quer nas declarações a entregar nas finanças?

Entrevistado: Nunca.

Entrevistador: Mas admita que existem erros. Quem é que assume esses custos?

Entrevistado: Eu é que não sou de certeza.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?

Entrevistado: nunca.

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças. Em caso afirmativo, quais as consequências?

Entrevistado: nunca fui inspecionado.

Entrevistador: Obrigado pela sua colaboração

Apêndices

Entrevista 2

Ao responsável pela contabilidade

Questão 1

Entrevistador: O Sr. ... indicou-me como sendo a responsável pela sua contabilidade. Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: Começo por esclarecer que não sou contabilista, mas guarda-livros e que o ... (nome do empresário) está no regime simplificado de IVA. Até ao final de cada mês o (nome do empresário) entrega-me as faturas. São muito poucas faturas... Processo essas faturas e apuro o montante de IVA a pagar. Sou eu que preencho a declaração para o IRS.

Questão 2

Entrevistador: O empresário transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação? Alguma vez pediu para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Nunca. Para ser sincero, o (nome do empresário) tem um movimento muito reduzido, há meses que não tem uma única fatura. Eu já o avisei, mas sabe como é...

Questão 3

Entrevistador: O empresário exerce alguma forma de controlo sobre o seu desempenho?

Entrevistado: Não, penso que confia em mim. Talvez pela minha idade e por também ser o responsável pela contabilidade do pai dele.

Questão 4

Entrevistador: A sua empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo a forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Não me engano. Já são muitos anos. E no caso do (...) as faturas são tão poucas que não há hipótese de enganar.

Entrevistador: Mas admita que erra. Quem é que suporta o custo associado ao erro?

Entrevistado: Vamos lá a ver. Se o erro for meu, assumo eu o erro. Aquilo que recebo é recebido no pressuposto que as coisas são bem-feitas. Agora se o erro resultar do empresário então é ele que paga.

Entrevistador: E esses erros ocorrem por que motivo?

Apêndices

Entrevistado: Sobretudo pelo atraso nos pagamentos. Raramente me acontece, mas quando as empresas não me entregam o dinheiro para eu proceder ao pagamento, as multas são pagas por eles.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...

Entrevistado: Nas declarações do (nome do empresário)? Não, mas já tive vários casos...É aborrecido.

Questão 6

Entrevistador: O empresário ... já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças?

Entrevistado: Não.

Entrevistador: Obrigado pela sua colaboração.

Caso 2

Sociedade unipessoal por quotas

Entrevista 1 Ao sócio gerente

Questão 1

Entrevistador: A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa? Quem? Qual a razão?

Entrevistado: Embora seja licenciado em Economia e tenha conhecimentos em Contabilidade não sou eu o responsável pelo tratamento contabilístico e fiscal dos documentos da minha empresa. Não sou técnico de contas.

Entrevistador: Têm um técnico oficial de contas externo à empresa?

Entrevistado: Sim, é (...).

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade?

Entrevistado: A única instrução que transmiti quando o contratei foi dizer-lhe que quero as contas feitas corretamente de modo a não ter qualquer problema com as Finanças. Nunca mais lhe disse nada, nem era preciso. Conheço-o desde o tempo que estudámos juntos e tenho confiança nele.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Todos nós fazemos planeamento fiscal. Não é nosso objetivo pagar o menos imposto possível? A questão que para mim é fundamental, até porque a minha empresa é de prestação de serviços, é não ter o nome da empresa manchado com problemas fiscais. Aquilo que faço terá de estar dentro da lei. E como lhe referi anteriormente, como a única instrução que dei ao (nome do contabilista) foi o de não termos problemas com as finanças, tudo aquilo que se fizer tem de estar de acordo com a lei.

Entrevistador: Posso deduzir que a empresa cumpre fielmente todo aquilo que a lei prescreve quer em termos de receitas quer em termos de despesa?

Apêndices

Entrevistado: Mais ou menos. Fazemos aquilo que os outros fazem. Mas sempre com o cuidado de não ter problemas com as finanças.

Questão 4

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Entrevistado: Não. Nem isso me passa pela cabeça

Entrevistador: Mas nunca se preocupou em saber se o responsável pela contabilidade está a agir corretamente? E se existirem erros nos procedimentos fiscais quem assume esses custos?

Entrevistado: Não tenho qualquer razão para pensar ou suspeitar que o (...) não esteja a trabalhar de forma correta. Não tive, até ao momento, conhecimento de qualquer erro. Mas se existissem erros, seria ele o responsável pelo respetivo custo.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?

Entrevistado: Nunca.

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças. Em caso afirmativo, quais as consequências?

Entrevistado: Nunca fui fiscalizado.

Entrevistador: Qual a razão que encontra para nunca ter sido inspecionado pelas Finanças?

Entrevistado: Pelo que anteriormente lhe disse. Pedi que as coisas fossem feitas de acordo com a lei e quando assim é, não há problemas.

Entrevistador: Obrigado pela sua colaboração.

Apêndices

Entrevista 2

Ao responsável pela contabilidade

Questão 1

Entrevistador: O Dr. (...) indicou-me como sendo o responsável pela sua contabilidade. Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: No início de cada mês a empresa envia-me toda a documentação referente ao mês anterior. Procedo ao respetivo lançamento e efetuo todos os procedimentos fiscalmente exigíveis. Posteriormente informo o Dr. ... de quanto é o montante necessário para liquidação das suas obrigações fiscais. Nunca tive problemas a esse nível...

Questão 2

Entrevistador: O empresário transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação? Alguma vez pediu para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Não me recordo de me ter transmitido qualquer informação. E muito menos sobre planeamento fiscal.

Questão 3

Entrevistador: O empresário exerce alguma forma de controlo sobre o seu desempenho?

Entrevistado: Não exerce qualquer forma de controlo, mas como é da área sabe o que está a ser feito. Penso que o que está subjacente a esse comportamento é a confiança. Conhecemo-nos desde os bancos da escola primária, fomos ambos estudar para Lisboa, ele economia e eu contabilidade, vínhamos todos os meses à nossa terra, os nossos pais eram conhecidos... já viu, são dezenas de anos de convívio e por isso existe uma grande confiança no trabalho que é desenvolvido.

Questão 4

Entrevistador: A sua empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo a forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Claro que disponho de forma de controlo interno. Eu próprio me encarrego de proceder ao controlo do trabalho desenvolvido pelos meus colaboradores. Por outro lado, todos eles sabem que quando tiverem dúvidas, perguntam para não cometerem erros. Depois no encerramento das contas, tenho um particular cuidado em acompanhar todas as empresas com alguma dimensão.

Apêndices

Entrevistador: Mas, no caso hipotético, de existirem erros nos procedimentos fiscais quem assume esses custos?

Entrevistado: Assumirei eu se eles forem da minha responsabilidade. Mas, repito, nunca aconteceu.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...

Entrevistado: Nas declarações do Dr. (...) nunca tivemos esse caso.

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças?

Entrevistado: Não.

Entrevistador: Obrigado pela sua colaboração.

Caso 3

Sociedade por quotas

Entrevista 1 Ao sócio gerente

Questão 1

Entrevistador: A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa?

Entrevistado: Existe uma pessoa responsável por todos esses assuntos. É a ... (nome da contabilista). Eu não percebo nada dessas coisas e por isso tem que haver alguém que trate desses assuntos.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade?

Entrevistado: Nunca foi preciso. Ela sabe como trabalhar. O que é preciso é que se pague sempre qualquer coisinha para os gajos das finanças não implicarem.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: O que é isso de planeamento fiscal? ... (depois da explicação) ... Eu não me meto em nada disso. Eu quero é trabalhar e não dever nada a ninguém. Eu pago os impostos, quero pagar pouco mas não quero ter problemas... O chefe das finanças é que me explicou como devo fazer...

Entrevistador: E o que é que o chefe das finanças lhe disse para fazer ou que é que deve fazer?

Entrevistado: O chefe das finanças, não este que lá está agora, que por acaso até quase que o vi nascer e sou amigo do pai dele, mas o outro anterior, que é meu cliente há dezenas de anos deu-me o conselho de pagar todos os três meses IVA, e ter lucro no final do ano. Lucro baixo, mas lucro... A contabilista sabe disso.

Questão 4

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Apêndices

Entrevistado: Não.

Entrevistador: Mas nunca se preocupou em saber se o responsável pela contabilidade está a agir corretamente? Se existiram erros?

Entrevistado: Não tive qualquer razão de queixa dela...

Entrevistador: No caso de existirem erros nos procedimentos fiscais quem assume o pagamento dos custos associados a esses erros?

Entrevistado: (...) (silêncio) Não sei, nunca pensei nisso. Paga ela, ela é que cometeu os erros. Paga ela.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?

Entrevistado: Nunca. Está a ver porque é que eu nunca duvidei da contabilista. Nunca foi preciso fazer qualquer alteração...

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças. Em caso afirmativo, quais as consequências?

Entrevistado: Cá está, nunca fui fiscalizado. Tenho esta empresa há mais de cinquenta anos e nunca fui inspecionado. Só cá tive os tipos da Segurança Social e agora os da Higiene e Segurança no Trabalho.

Entrevistador: Nunca foi inspecionado ao longo destes anos todos? Ou não se lembra?

Entrevistado: Nunca fomos alvo de inspeções.

Entrevistador: Qual a razão que encontra para nunca ter sido inspecionado pelas Finanças?

Entrevistado: Faço sempre o que o chefe das finanças me disse, pago sempre o IVA, pouco ou muito, agora pago pouco, e apresento sempre lucro.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Apêndices

Entrevista 2 Ao responsável pela contabilidade

Questão 1

Entrevistador: O Sr. ... indicou-me como sendo a responsável pela contabilidade da empresa. Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: Até dia cinco de cada mês o Sr. (...) entrega-me um dossier com todas as faturas referentes ao mês passado. Processo essas faturas e apuro o montante de IVA que é sempre a pagar.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação? Alguma vez pediu para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Nunca. O Sr... é uma pessoa muito conservadora. A posição dele, e já é uma posição de há muitos anos, é simples: pagar todos os trimestres IVA e apresentar um pequeno lucro. Só quando o lucro é excessivo é que eu lhe digo para ele fazer algum investimento. Agora com a crise, isso nem se coloca...

Questão 3

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre o seu desempenho?

Entrevistado: Nunca me apercebi disso.

Questão 4

Entrevistador: A sua empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo a forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Não temos nenhum protocolo mas temos o máximo cuidado no tratamento das faturas. Nem eu nem o meu marido nos lembramos de uma falha.

Entrevistador: Mas se existirem erros nos procedimentos fiscais quem assume o pagamento dos custos associados a esses erros?

Entrevistado: Mas que tipos de erros estamos a falar?

Entrevistador: por exemplo, erros de classificação de documentos, erros no arquivamento de faturas, no lançamento, etc...

Apêndices

Entrevistador: Não me recordo de erros desse tipo. Não existem, ou por outra, são muito raros, para não dizer raríssimos. Se isso acontecesse seria eu a suportar esses custos. Todos os outros erros que não sejam da nossa responsabilidade é o cliente que os suporta

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...

Entrevistado: Não

Questão 6

Entrevistador: A empresa ... já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças?

Entrevistado: Desde que eu sou responsável pela contabilidade da empresa do Sr. (...) nunca fomos inspecionados pelos serviços de finanças e anteriormente quando era o meu pai também nunca me lembro de ter sido inspecionada.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Caso 4

Sociedade Aberta

Entrevista 1

Diretor Geral da empresa

Questão 1

Entrevistador: A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa?

Entrevista: A empresa dispõe de um Técnico Oficial de Contas que é ao mesmo tempo o nosso responsável financeiro. Optou-se por esta solução por razões de ordem económica, fica-nos muito mais barato e torna-se muito mais operacional.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade?

Entrevistado: Não temos o hábito de dar instruções específicas dado que o responsável pelo setor tem pleno conhecimento dos valores e princípios que norteiam a empresa.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: O princípio que norteia a empresa e aquilo que transmitimos para todos aqueles que conosco se relacionam é o estrito cumprimento da lei. Quero com isto dizer que a empresa cumpre a lei. Só procedemos de acordo com aquilo que a lei permite. Aquilo que a lei permite é legal, logo a empresa nada tem a declarar quando cumpre a lei.

Questão 4

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Entrevistado: Temos formas de controlo interno definidas pelo responsável financeiro. Mas fale com o Dr. (...) que ele esclarece-o.

Entrevistador: Mas nunca se preocupou em saber se o responsável pela contabilidade está a agir corretamente?

Apêndices

Entrevistado: Confiamos no trabalho desenvolvido pelo Dr. (...)

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?

Entrevistado: Nos últimos anos não ocorreu. Mas em 2009, talvez por essa data, salvo o erro, tivemos divergências com as finanças... Mas não me recordo. Será melhor perguntar ao Dr. (...).

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças. Em caso afirmativo, quais as consequências?

Entrevistado: Já fomos fiscalizados. Embora não seja habitual, já fomos fiscalizados. A fiscalização ocorreu por divergências de interpretação da lei. A empresa tinha e tem um entendimento diferente da administração fiscal. Será melhor colocar essas questões ao Dr. (...). Eu penso que ele está cá e você fala com ele.

Entrevistador: Obrigado pela sua colaboração.

Entrevista 2 Ao responsável pela contabilidade

Questão 1

Entrevistador: O Dr. (...) sugeriu-me que o entrevistasse na qualidade de responsável pela contabilidade da empresa. Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: O processo relacionado com o cumprimento das obrigações fiscais da empresa não é diferente do que se passa nas outras organizações. No seguimento do tratamento contabilístico dos diferentes documentos da empresa obtemos todos os dados necessários à informação a prestar às autoridades fiscais.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação? Alguma vez pediu para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: O departamento que chefió segue os princípios e valores que norteiam esta casa. Temos, aliás, uma forte crença nesses valores e por eles pautamos o nosso comportamento. Por isso não necessitamos de instruções. Do que disse no início depreende-se que a empresa respeita a lei. Não poderia ser de outra forma. Tudo aquilo que é feito do ponto de vista contabilístico e fiscal respeita escrupulosamente o preceituado legal.

Questão 3

Entrevistador: A empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo de forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Temos processos de controlo interno.

Entrevistador: Pode especificar?

Entrevistado: O controlo interno corresponde a um conjunto de procedimentos escritos e que são verificados constantemente por todos os nossos colaboradores.

Entrevistador: Qual o custo associado a esse controlo interno?

Entrevistado: Nunca pensamos o controlo interno como uma forma de custo. Não sei qual o custo que lhe está associado, mas é irrelevante.

Entrevistador: Pode facultar-me um exemplar desses procedimentos?

Apêndices

Entrevistado: Não. São documentos internos da empresa.

Entrevistador: **A empresa tem por hábito solicitar formas de controlo externo?**

Entrevistado: As nossas contas são revistas e monitorizadas pelo nosso ROC.

Entrevistador: **Não me referia a esse tipo de controlo**

Entrevistado: ah! Controlo feito por entidades externas? Não. Nunca. Desde que aqui estou nunca foi feito. Também penso que não tem nenhum interesse, isto é, é um custo sem grande retorno.

Entrevistador: **Mas se existirem erros nos procedimentos fiscais como procede?**

Entrevistado: Como é normal, refazemos o trabalho... Mas nós não cometemos erros.

Entrevistador: **Não cometem erros? Mas toda a gente comete erros!**

Entrevistado: Não cometemos. Posso assegurar-lhe que não cometemos erros. Temos colaboradores com muitos anos de experiência e de grande qualidade e depois estou cá eu o para controlar algum caso mais complicado.

Questão 4

Entrevistador: **Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...**

Entrevistado: Já, embora nos últimos anos isso não tenha acontecido. Foi referente ao ano de 2009 e foi-nos solicitado a confirmação de alguma informação referente à matéria coletável.

Entrevistador: **Quais foram as repercussões nos custos associados ao cumprimento das obrigações fiscais que a empresa teve de suportar com essa confirmação?**

Entrevistado: Para além do custo de oportunidade, não me recordo se tivemos alguma despesa adicional. Ah! Pagamos a coima.

Entrevistador: **Não pensa que essa situação pode dar uma má imagem da empresa junto da sociedade?**

Entrevistado: As pessoas nem sabem disto. Se fosse uma grande empresa com relevância nos meios de comunicação social admito que pudesse ter alguns reflexos. Agora nós? Algumas pessoas que fazem aqui as reparações dos carros até nos pedem para não passarmos faturas! Importam-se lá eles se existe alguma divergência entre a empresa e as finanças sobre a matéria coletável...

Questão 6

Entrevistador: A sua empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças?

Entrevistado: Sabe, na legislação fiscal, é muitas vezes habitual as empresas terem um entendimento diferente ou interpretações diferentes das da administração fiscal. A inspeção resultou dessa diferença de interpretação. Quando isso ocorre, as finanças inspecionam. Mas no caso em concreto, foi entendimento do nosso consultor jurídico que a posição por nós assumida estava de acordo com a lei e fizemos sentir isso junto da administração fiscal.

Entrevistador: Nesse caso concreto qual foi a posição do ROC? Concordou com a posição da empresa?

Entrevistado: Solicitámos a opinião do ROC que concordou com a nossa posição.

Entrevistador: E qual foi a decisão da administração fiscal?

Entrevistado: O processo permanece em tribunal.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Caso 5

Sociedade Unipessoal por Quotas certificada ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008

Entrevista 1
Sócio gerente

Questão 1

Entrevistador: A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa?

Entrevistado: A empresa dispõe de um TOC que elabora todas as demonstrações fiscais.

Entrevistador: Mas o TOC pertence aos quadros da empresa ou é alguém exterior à empresa?

Entrevistado: Não, o TOC não pertence aos quadros da empresa. A nossa dimensão não justifica a existência de um TOC a tempo inteiro. E temos TOC por obrigatoriedade legal e por uma medida de redução e otimização de custos. Repare, fica-nos muito mais barato pagar uma avença do que o salário todos os meses.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade? Que tipo de instruções?

Resposta: Não muitas, porque é uma pequena empresa de serviços. No encerramento do ano é que fazemos alguns ajustamentos que têm a ver com o nível de determinadas despesas.

Entrevistador: Pode esclarecer que tipos de ajustamentos é que são feitos?

Entrevistado: Oiça lá, farto-me de trabalhar. Corro o país à procura de negócios, tenho negócios em Angola, Moçambique... ando de um lado para o outro e no final do ano acha que gosto de pagar mais de 50% para o Estado? No encerramento das contas acerta-se o nível de determinadas despesas para evitar pagar muito de imposto. Se pagasse 5 ou 10% de imposto, a situação seria outra.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Não. Nunca foi necessário.

Questão 4

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Entrevistado: Não.

Entrevistador: Mas a empresa como empresa certificada tem protocolos para realizar auditorias da qualidade e não aplica na sua contabilidade?

Entrevistado: De facto temos protocolos mas não se aplicam ao pagamento de impostos. Isso é uma obrigação.

Entrevistador: Mas nunca se preocupou em saber se o responsável pela contabilidade está a agir corretamente? Se comete erros?

Entrevistado: Nunca se revelou necessário, visto que o pagamento das obrigações fiscais é efetuado por elementos da empresa.

Entrevistador: Mas então se existirem erros quem paga os respetivos custos?

Entrevistado: Não existem erros.

Entrevistador: Mas admita que existem erros, quem é o responsável e quem assume os respetivos custos?

Entrevistado: A empresa.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?

Entrevistado: Não.

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças.

Entrevistado: Não. Nunca.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Apêndices

Entrevista 2 Responsável pela Contabilidade

Questão 1

Entrevistador: Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: A própria empresa elabora todo o processo administrativo e contabilístico. Esses dados são-me posteriormente enviados numa base de dados e eu só tenho o trabalho de importá-los para o programa de contabilidade. Elaboro os documentos contabilísticos e fiscais e remeto-os para a empresa que é a responsável pelo respetivo pagamento. Eu, no fundo, apenas assino os documentos.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação? Alguma vez pediu para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Como é evidente a empresa, na pessoa do Dr. (...), já algumas vezes me tem transmitido alguns pedidos, mas nunca no que diz respeito a formas de planeamento fiscal

Entrevistador: quando entrevistei o Dr. (...) ele referiu-me que por vezes transmitia-lhe instruções, sobretudo no encerramento das contas, relativamente a algumas despesas. Pode concretizar a natureza desses pedidos?

Entrevistado: Não, são questões do sigilo profissional.

Entrevistador: Muito bem. Repare, não pretendo saber em concreto o que a empresa lhe pediu. Interessa-me perceber a razão para essa solicitação.

Entrevistado: Prende-se naturalmente com o montante de imposto a pagar. A planificação fiscal para este tipo de empresas faz-se ao nível da despesa e do lucro declarado.

Questão 3

Entrevistador: A sua empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo de forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Não é normal ocorrerem enganos nos procedimentos contabilísticos, embora disponha de processo de controlo interno. Mas repare, para a empresa do Dr. (...) isso nem se coloca dado que os lançamentos já são efetuados na própria empresa, eu sou uma espécie ou forma de controlo externo da própria empresa

Apêndices

Entrevistador: Seria possível facultar-me um exemplar do seu processo de controlo interno?

Entrevistado: Temos um processo de controlo interno comum a muitas empresas do setor por isso não vemos qualquer interesse em divulgá-lo. Mas como lhe disse anteriormente, não são cometidos erros.

Entrevistador: Mas se existirem erros nos procedimentos fiscais quem acarreta com os respetivos custos?

Entrevistado: A própria empresa uma vez que eu não assumo qualquer responsabilidade por esses erros. Não sou eu que processo os lançamentos, eu limito-me a importar a base de dados e nada mais.

Entrevistador: Espere lá, mas você não analisa os lançamentos que recebe, não verifica se eles estão corretos, não verifica os procedimentos...

Entrevistado: Para lhe ser sincero, fazia isso no início. Depois deixei de fazer. Não existiam erros... Deixei de fazer.

Questão 4

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...

Entrevistado: Não

Questão 6

Entrevistador: A empresa ... já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças?

Entrevistado: Nunca

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Caso 6

Sociedade por Quotas certificada ao abrigo da ISO NP 9001: 2008

Entrevista 1
Sócio Gerente da empresa

Questão 1

Entrevistador: A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa?

Entrevistado: Temos um TOC que se responsabiliza por essas funções.

Entrevistador: Mas o TOC pertence aos quadros da empresa ou é alguém exterior à empresa?

Entrevistado: É exterior à empresa. Embora a nossa empresa tenha alguma dimensão entendemos que não se justificava a existência de um TOC a tempo inteiro na empresa.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade?

Resposta: Não. Como ele já trabalha connosco há muito tempo sabe como deve proceder.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Não.

Questão 4

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Entrevistado: Não.

Entrevistador: Mas nunca se preocupou em saber se o responsável pela contabilidade está a agir corretamente?

Apêndices

Entrevistado: Para ser sincero essa questão nunca foi colocada por nós. Até ao momento não tivemos qualquer indício que colocasse em dúvida a atuação e honestidade do nosso contabilista.

Entrevistador: **A questão que coloco não se relaciona com a honestidade do contabilista. O que pretendo saber é se a empresa se preocupa com a forma como o responsável pela contabilidade exerce essas funções, isto é, se não há erros, se faz aquilo que a empresa lhe solicita...**

Entrevistado: O (...) (contabilista) sabe que esta empresa se orgulha de produzir produtos de qualidade, esse é aliás a nossa preocupação. Como tal não podemos ter comportamentos que depois venham ferir esses princípios. Aquilo que nós solicitamos é que se cumpra sempre a lei.

Entrevistador: **Das suas palavras concluo que sempre transmite instruções ao seu contabilista, pelo menos a instrução que deve respeitar sempre a lei.**

Entrevistado: Mas isso não é uma instrução é um dever.

Entrevistador: **Sendo um dever, pode ocorrer que a interpretação que o contabilista faça sobre um determinado aspeto da legislação fiscal possa não ser a interpretação da própria autoridade tributária ... (o entrevistado interrompe...)**

Entrevistado: Por princípio, quando existe dúvidas pergunta-se às finanças. A empresa age de acordo com a lei e não quer ter qualquer problema com as finanças. Se for para pagar, paga-se, não se pode é pagar mais do que aquilo que a lei exige nem mais do que os outros.

Entrevistador: **Mas admita que existem erros nas declarações entregues nas finanças. Quem assume os custos associados a esses erros?**

Entrevistado: Não há erros.

Entrevistador: **Mas admita que existem erros. Quem paga?**

Entrevistado: Se a responsabilidade for nossa pagamos nós, se a responsabilidade for do contabilista paga ele. Mas nunca existiram erros.

Questão 5

Entrevistador: **Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?**

Entrevistado: Não.

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças.

Entrevistado: Já fomos sim senhor. E nunca tivemos nenhum problema. Temos muito orgulho nisso. Gostamos de transmitir a imagem de qualidade em todas as atividades em que esteja em causa o nosso nome.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Entrevista 2 Responsável pela Contabilidade

Questão 1

Entrevistador: Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: Habitualmente todos as semanas passamos pela empresa e recolhemos a documentação e prestamos o apoio que for necessário.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação?

Entrevistado: Nesses contatos semanais existe sempre uma troca de opiniões que se calhar não se pode dizer que sejam instruções mas que nos permitem calibrar a nossa atuação.

Entrevistador: Quando entrevistei o Sr. (...) ele de facto disse-me que não tinha hábito de lhe transmitir instruções mas que queria que tudo tivesse de acordo com a lei.

Entrevistado: Sim é verdade. Nos últimos anos a empresa tem ganho uma notoriedade interna e externa muito grande e como sabe neste negócio do vinho a imagem tem um peso muito importante. Não sei se sabe, a empresa é certificada e isso acarreta um conjunto de obrigações. Quero com isto dizer que a preocupação da empresa é não ter problemas com a sua parte contabilista e fiscal.

Entrevistador: Mas exatamente por a empresa ter ganho uma grande notoriedade e porque exporta grande parte da sua produção pode ter vantagens fazer o planeamento fiscal. Alguma vez lhe pediram para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Essa questão entra já no domínio do sigilo profissional.

Entrevistador: De modo algum pretendo imiscuir-me nos assuntos de carácter sigiloso. O meu objetivo é perceber se a empresa lhe transmite ordem para proceder ao planeamento fiscal.

Entrevistado: Vou responder-lhe de forma diferente e depois você fará as suas conclusões. Todas as empresas em que eu sou o responsável pela contabilidade efetuam planeamento fiscal. A lei permite e se a lei permite é porque se pode fazer. Um princípio fundamental da nossa empresa é nunca violar a lei. Até porque como ROC's certificamos as contas.

Questão 3

Entrevistador: A sua empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo de forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Por norma não são cometidos erros. Mas de qualquer forma temos um protocolo de procedimentos é de conhecimento de todos os nossos colaboradores e que nos permite verificar se os procedimentos são efetuados no tempo e modo corretos.

Entrevistador: Pode-me facultar um exemplar desse protocolo interno?

Entrevistado: Esse protocolo não é escrito. Sou eu próprio que o transmiti a todos os colaboradores.

Entrevistador: Mas isso funciona?

Entrevistado: Claro que funciona. Evitam-se os erros. Não cometemos erros.

Entrevistador: Mas se existirem erros nos procedimentos fiscais quem acarreta com os respetivos custos?

Entrevistado: Como lhe disse não são cometidos erros. Mas se eles existirem e se forem por culpa da nossa empresa somos nós que os suportamos. O cliente não pode ser penalizado por um erro que não cometeu.

Questão 4

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...

Entrevistado: Não.

Questão 6

Entrevistador: A empresa ... já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças?

Entrevistado: Sim. E como é tradição na nossa casa não tivemos qualquer reparo por parte da equipa de inspetores que aqui estiveram.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.

Caso 7

Sociedade Aberta certificada ao abrigo da NP EN ISO 9001: 2008

Entrevista 1
Administrador (CEO) da empresa

Questão 1

Entrevistador: A empresa é responsável pela preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das suas obrigações fiscais ou tem alguém, externo à empresa, responsável por essa tarefa?

Entrevistado: ...

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite instruções de atuação ao responsável pela sua contabilidade? Que tipo de instruções?

Resposta: ...

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: ...

Questão 4

Entrevistador: A empresa exerce alguma forma de controlo sobre os procedimentos efetuados pelo responsável pela contabilidade?

Entrevistado: ...

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados constantes nas suas declarações?

Entrevistado: ...

Questão 6

Entrevistador: A empresa já foi alguma vez inspecionada pelas Finanças.

Entrevistado: ...

Depois de se ter pedido a entrevista e a secretária da direção ter solicitado as condições da entrevista nomeadamente, o tempo previsto e as perguntas que seriam colocadas, recebeu-se a informação que como a empresa disponha de um departamento fiscal todas essas questões deveriam ser colocadas ao responsável por esse departamento.

Apêndices

Entrevista 2

Responsável pelo departamento fiscal

Questão 1

Entrevistador: Como é efetuado todo o processo e preparação de toda a documentação necessária para o cumprimento das obrigações fiscais?

Entrevistado: A própria empresa elabora todo o processo administrativo e contabilístico. No encerramento do ano e na elaboração do Modelo 22 a Deloitte procede à revisão de todo esse processo por razões de maior eficiência fiscal.

Questão 2

Entrevistador: A empresa transmite-lhe ou transmitiu-lhe instruções de atuação?

Entrevistado: Naturalmente que a empresa transmite instruções de atuação através da Administração, sobretudo fora do âmbito normal da atividade, como por exemplo, relativamente a situações/matérias do âmbito fiscal ou sobre alguns investimentos financeiros. Estas instruções são normais numa empresa da nossa dimensão e que é um *player* no mercado mundial.

Questão 3

Entrevistador: Alguma vez pediu ao seu contabilista para efetuar qualquer forma de planeamento fiscal?

Entrevistado: Não, por não haver necessidade. De outra forma. Não conheço nenhuma empresa que não faça planeamento fiscal. A lei permite e até incentiva que se faça. Mas quando na opinião pública se ouve falar de planeamento fiscal é no sentido de planeamento fiscal abusivo. Ora isso nós não temos necessidade de fazer e não fazemos. Agimos sempre dentro do espírito da lei.

Questão 4

Entrevistador: A sua empresa dispõe de alguma forma de controlo interno, isto é, existe algum protocolo de forma a evitar o erro nos procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Não, por não haver necessidade. Como a empresa é auditada, o controlo é exercido aquando da auditoria.

Entrevistador: A empresa que apresenta um volume de negócios superior a cento e trinta milhões de euros, quem tem atividade em diferentes continentes não exerce

nenhuma forma de controlo interno sobre os procedimentos contabilísticos e fiscais?

Entrevistado: Não, não há necessidade. Garanto-lhe que não existem erros e se eles existirem são detetados pela (...).

Entrevistador: Mas se existirem erros nos procedimentos fiscais quem acarreta com os respetivos custos?

Entrevistado: A empresa. Mas os custos não são muito elevados. Na prática é refazer o trabalho efetuado. Os nossos colaboradores fazem isso e não recebem mais. Se for necessário trabalhar até mais tarde trabalha-se. Não pagamos horas adicionais.

Entrevistador: Está bem. Mas quando estão no processo de retrabalho não estão a fazer outra coisa.

Entrevistado: Mas fazem as duas coisas. No lugar de saírem às dezassete horas saem quando calhar...Não lhe pagamos mais.

Questão 5

Entrevistador: Já alguma vez as Finanças lhe solicitaram para alterar ou confirmar dados da empresa ...

Entrevistado: Quase todos os anos.

Entrevistador: Isso representa um custo para a empresa.

Entrevistado: É evidente que representa um custo associado à coima e ao pagamento de imposto adicional. E temos os casos em tribunal...

Entrevistador: Deduzo que são inspecionados frequentemente pelos serviços da administração fiscal.

Entrevistado: Com lhe disse somos inspecionados quase todos os anos. Se ler o nosso relatório de contas vê os diferentes processos fiscais que mantemos com a administração fiscal e que com ela discordamos e exatamente por isso o nosso departamento jurídico recorreu...

Entrevistador: Peço desculpa de interromper, mas isso tem custos para a imagem da empresa. A comunidade pode ser levada a pensar que vocês não querem é pagar aquilo que a lei determina.

Apêndices

Entrevistado: Concordaria consigo se a lei fiscal fosse de interpretação única. E como sabe, tal não acontece. O legislador ao fazer a lei tem um sentido que nem sempre fica expresso na lei e que dá azo a diferentes interpretações. A administração fiscal tem uma interpretação, nós e a nossa consultora temos uma interpretação diferente e então alguém tem de decidir qual é a interpretação correta. Para isso é que existem tribunais. Uma coisa diferente é de fuga ao fisco. Nós não fugimos ao fisco, mas não podemos é pactuar com interpretações abusivas da lei efetuada pela própria administração fiscal. Como sabe, ganhámos alguns desses processos e os outros aguardamos pelo desenrolar do caso em tribunal.

Entrevistador: Mas já perderam alguns. E isso tem custos significativos. Veja, no seu relatório de contas de 2013, apresenta alguns processos de litígio com a administração fiscal que ascendem a, grosso modo, cinquenta milhões de euros. Se perderem é um rude golpe para a empresa. Não considera que isso pode ser um custo ... (o entrevistador é interrompido) ...

Entrevistado: Vamos ganhar esses processos...

Entrevistador: Tudo bem. Mas admita que não ganha...

Entrevistado: Vamos ganhar.

Entrevistador: Obrigado pela colaboração.