

Implantação da contabilidade regulatória pelas Companhias Docas Federais: métodos de custeio dos serviços portuários

Rodrigo Nardon

Orientador: Bruno de Oliveira Pinheiro, Mestre

Coletânea de Pós-Graduação

Especialização em Controle da Desestatização e da Regulação (CDR)

Volume 1



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

Bruno Dantas (Vice-Presidente no exercício da Presidência)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz

Vital do Rêgo

Jorge Oliveira

Antonio Anastasia

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luis de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Furtado (Subprocurador-Geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-Geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



DIRETORA-GERAL

Ana Cristina Melo de Pontes Botelho

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO
DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila Ávila Dourado

Tiago Alves de Gouveia Lins e Dutra

Marcelo da Silva Sousa

Rafael Silveira e Silva

Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Leonardo Lopes Garcia

COORDENADORES PEDAGÓGICOS

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes

Flávio Sposto Pompêo

Georges Marcel de Azeredo Silva

Marta Eliane Silveira da Costa Bissacot

COORDENADORA EXECUTIVA

Maria das Graças da Silva Duarte de Abreu

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação – NCOM/ISC

Implantação da contabilidade regulatória pelas Companhias Docas Federais: métodos de custeio dos serviços portuários

Rodrigo Nardon

Monografia de conclusão de curso submetida ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista Controle da Desestatização e da Regulação.

Orientador(a):

Prof. Bruno de Oliveira Pinheiro,
Mestre

Banca examinadora:

Bruno de Oliveira Pinheiro, Mestre

Sandro Monteiro, Mestre

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

NARDON, Rodrigo. **Implantação da contabilidade regulatória pelas Companhias Docas Federais: métodos de custeio dos serviços portuários**. 2022. Monografia (Especialização em Controle da Desestatização e da Regulação) – Instituto Serzedello Corrêa, Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Brasília DF.

CESSÃO DE DIREITOS

NOME DO AUTOR: Rodrigo Nardon

TÍTULO: Implantação da contabilidade regulatória pelas Companhias Docas Federais: métodos de custeio dos serviços portuários

GRAU/ANO: Especialista/2022

É concedida ao Instituto Serzedello Corrêa (ISC) permissão para reproduzir cópias deste Trabalho de Conclusão de Curso somente para propósitos acadêmicos e científicos. Do mesmo modo, o ISC tem permissão para divulgar este documento em biblioteca virtual, em formato que permita o acesso via redes de comunicação e a reprodução de cópias, desde que protegida a integridade do conteúdo dessas cópias e proibido o acesso a partes isoladas desse conteúdo. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte deste documento pode ser reproduzida sem a autorização por escrito do autor.

Rodrigo Nardon

rdnardon@gmail.com

FICHA CATALOGRÁFICA

Nardon, Rodrigo.

Implantação da contabilidade regulatória pelas Companhias Docas Federais : métodos de custeio dos serviços portuários / Rodrigo Nardon. – Brasília : Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, 2022.

40 f. – (Coletânea de Pós-Graduação. Especialização em Controle da Desestatização e da Regulação, v. 1)

Orientador: Bruno de Oliveira Pinheiro.

Monografia (Especialização em Controle da Desestatização e da Regulação) – Instituto Serzedello Corrêa, 2022.

1. Contabilidade regulatória. 2. Tarifa portuária. 3. Administração portuária. 4. Porto - regulação. I. Agência Nacional de Transportes Aquaviários (Brasil). II. Título. III. Série.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa

Implantação da contabilidade regulatória pelas Companhias Docas Federais: métodos de custeio dos serviços portuários

Rodrigo Nardon

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* em Controle da Desestatização e da Regulação realizado pelo Instituto Serzedello Corrêa como requisito para a obtenção do título de especialista em Controle da Desestatização e da Regulação.

Brasília, 28 de novembro de 2022.

Banca Examinadora:

Prof. Bruno de Oliveira Pinheiro, Mestre
Orientador
Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ)

Prof. Sandro Monteiro, Mestre
Avaliador
Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ)

Resumo

Tendo em vista a relevância do setor portuário para a economia brasileira e ações adotadas pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários relacionadas à gestão tarifária e de custos das Autoridades Portuárias, este trabalho tem como tema a implantação da contabilidade regulatória pelos portos organizados e os métodos adotados para o custeio dos serviços portuários. A partir do estudo das normas da Agência Reguladora sobre o assunto e considerando os principais conceitos dos métodos de custeio previstos para utilização pelas empresas do setor, efetuou-se uma amostra de portos organizados, para compreensão do processo de gestão tarifária das empresas, verificando se as tarifas portuárias adotadas têm embasamento no custo dos serviços prestados. A pesquisa indicou a necessidade de melhorias na qualidade das informações relacionadas aos custos portuários. As ações adotadas pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários por meio da contabilidade regulatória são positivas, pois visam a padronização da estrutura tarifária do setor e o estabelecimento de metodologias para apuração dos custos. Todavia, esse processo ainda se encontra em implantação pelas empresas analisadas, que estão se utilizando de critérios simplificados e arbitrários para alocação de custos.

Palavras-chave: Tarifas portuárias; custos portuários; contabilidade regulatória.

Abstract

Considering the relevance of the port sector to the Brazilian economy and the actions adopted by National Waterway Transportation Agency related to the tariff and cost management of the Port Authorities, this work has as subject the implementation of regulatory accounting by organized ports and the methods adopted for the cost of services port. From the study of the rules of the regulatory agency on the subject and considering the main concepts of the costing methods provided for use by companies in the sector, a sample of organized ports was carried out, to understand the tariff management process of the companies, verifying if the port tariffs adopted are based on the cost of services provided. The research indicated need of improvements in the information quality related to port costs. The actions adopted by National Waterway Transportation Agency through regulatory accounting are positive, as they aim at standardizing the sector's tariff structure and establishing methodologies for calculating costs. However, this process is still being implemented by the analyzed companies, which are using simplified and arbitrary criteria for cost allocation.

Keywords: Port tariffs; port costs; regulatory accounting.

Lista de figuras

Figura 1. Objetos de custos típicos das autoridades portuárias	21
Figura 2. Apropriação de custos e despesas pelo Método de Custeio	22

Lista de quadros

Quadro 1. Nomes Padronizados dos Grupos Tarifários	20
Quadro 2. Modelos de Gestão Portuária	27
Quadro 3. Informações sobre controles de custos implantados	33

Lista de tabelas

Tabela 1. Receitas por tipo de serviço (2021)	28
Tabela 2. Representatividade Receitas Tarifárias e Custos (2021)	34
Tabela 3. Empresa III - Representatividade Receitas Tarifárias e Custos (2021)	35

Lista de abreviaturas e siglas

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ANTAQ	Agência Nacional de Transportes Aquaviários
CDC	Companhia Docas do Ceará
CDP	Companhia Docas do Pará
CDRJ	Companhia Docas do Rio de Janeiro
CODEBA	Companhia das Docas do Estado da Bahia
CODERN	Companhia Docas do Rio Grande do Norte
CODESA	Companhia Docas do Espírito Santo
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
SICRASP Portuário	Sistema da Contabilidade Regulatória Aplicável ao Setor
SPA	<i>Santos Port Authority</i>

Sumário

1.	Introdução.....	13
2.	Problema e justificativa.....	16
3.	Objetivos.....	17
3.1.	Objetivo geral.....	17
3.2.	Objetivos específicos.....	17
4.	Metodologia.....	18
5.	Desenvolvimento.....	19
5.1.	Revisão Bibliográfica.....	19
5.1.1.	Normas da ANTAQ sobre estrutura tarifária das administrações portuárias e contabilidade regulatória.....	19
5.1.2.	Métodos de Custeio.....	23
5.2.	Resultados.....	25
5.2.1.	Características do Sistema Portuário Brasileiro e os seus custos.....	25
5.2.2.	Informações coletadas nos portos da amostra.....	29
6.	Conclusão.....	37
7.	Referências.....	39

1. Introdução

O setor portuário brasileiro movimentou 1,210 bilhão de toneladas em 2021 (ANTAQ, 2022). O sistema portuário nacional é formado por portos públicos e terminais privados. Conforme dados do Ministério da Infraestrutura existem 36 portos públicos organizados no país. Nesse total se encontram os portos administrados pela União, por meio de estatais federais e os administrados por municípios, estados ou consórcios públicos por meio de delegação.

A Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ), criada pela Lei 10.233/2001 tem por finalidade regular, supervisionar e fiscalizar as atividades relacionadas à prestação de serviços de transporte aquaviário e de exploração da infraestrutura aquaviária e portuária. Abrange os subsetores portuário, de navegação marítima e de apoio e de navegação interior.

A ANTAQ estabeleceu normas e orientações para a implantação da contabilidade regulatória no setor portuário, instituindo o Manual de Contas do Setor Portuário (ANTAQ, 2016, 2021a) como parte do Sistema da Contabilidade Regulatória Aplicável ao Setor Portuário (SICRASP). Além disso, aprovou normas que tratam da estrutura tarifária padronizada das administrações portuárias e os procedimentos para reajuste e revisão das tarifas (ANTAQ, 2019, 2021b) e apresentou cenários exemplificativos para o método de custeio previsto no Manual de Contas das Autoridades Portuárias (ANTAQ, 2017).

A Agência Reguladora registrou no Manual de Contas do Setor Portuário os principais objetivos da sua instituição, tornando clara a importância da gestão de custos das Autoridades Portuárias no processo de estruturação das tarifas portuárias:

- i. Monitorar o desempenho financeiro real em comparação com as hipóteses adotadas para o estabelecimento de tarifas;
- ii. Obter informações para futuros estudos tarifários, para a tomada de decisões relativas à regulamentação ou outras decisões que requeiram informações contábeis;
- iii. Diferenciar os custos das atividades reguladas do custo das atividades não reguladas;
- iv. Monitorar o desempenho dos agentes setoriais por meio de análises comparativas e dinâmicas, ao longo do tempo;
- v. Analisar a situação financeira da empresa submetida à regulação;
- vi. Construir indicadores de desempenho relacionados aos investimentos, custos e receitas, gestão prudente e aplicação de bens;
- vii. Ser fonte de dados para fiscalização e avaliação do desempenho quanto à economicidade dos gastos e a apropriação dos ganhos de eficiência e produtividade;

- viii. Subsidiar análise do equilíbrio econômico-financeiro (receitas e despesas) dos contratos e das tarifas;
- ix. Contabilizar Ativos e Passivos das empresas;
- x. Auxiliar na apuração do Custo de Capital, incluindo os Bens relacionados ao Ativo Imobilizado; e
- xi. Guiar a composição e a evolução de Estrutura Tarifária do setor.

Na literatura, existem poucas referências sobre o estudo de custos sob o ponto de vista das autoridades portuárias. Mais usualmente, são avaliados os custos logísticos das companhias marítimas, estando os custos dos complexos portuários inseridos no custo total das importações e exportações (SANDER, 2021). Nessa mesma linha, há poucas pesquisas desenvolvidas sobre o desempenho econômico-financeiro dos portos, levando a decisões de formação de tarifas portuárias sem boas bases de informação (SOUSA, 2018) e não há discussão aprofundada sobre modelos de gestão de custos aplicáveis a portos, incorrendo em pouca crítica na formação de tarifas no sistema portuário brasileiro (SOUSA *et al.*, 2018).

Assim, considerando a importância do setor portuário brasileiro e as ações adotadas pela ANTAQ relacionadas à gestão tarifária e de custos das Autoridades Portuárias, o presente estudo tem como tema a implantação da contabilidade regulatória pelos portos organizados e a análise dos métodos adotados para o custeio dos serviços portuários. Para tanto, são descritas as normas estabelecidas pela ANTAQ sobre o assunto; apresentadas as principais características dos métodos de custeio que podem ser utilizados pelos portos; analisadas informações coletadas junto às empresas do setor, visando a identificação do atual estágio de implantação da contabilidade regulatória e verificação se a estrutura tarifária atualmente em prática está aderente às normas da Agência Reguladora. A análise das informações coletadas permitiu a identificação dos controles de custos utilizados e os critérios adotados para apropriação de custos e despesas indiretas aos objetos de custos tarifados. Foram observadas a existência de diferenças no estágio de implementação das medidas regulatórias e nas metodologias adotadas pelas empresas pesquisadas.

Para a coleta de informações, foi realizada amostra de portos organizados de maneira não probabilística, que apresentaram informações em resposta à um questionário estruturado. Considerando a sua representatividade e a sua mesma titularidade, foram selecionadas as Companhias Docas Federais (autoridades portuárias constituídas como empresas estatais federais). A delimitação da amostra levou em conta que todas as empresas são administradas pela União, sob supervisão do Ministério da Infraestrutura. Dessa forma, considerou-se a possibilidade de que as

companhias apresentassem uma estrutura de governança semelhante, certa uniformidade nos procedimentos adotados e um nível comparável de maturidade de gestão. Portanto, a amostra foi constituída pelas seguintes empresas: Santos Port Authority (SPA); Companhia Docas do Rio de Janeiro (CDRJ); Companhia das Docas do Estado da Bahia (CODEBA); Companhia Docas do Rio Grande do Norte (CODERN); Companhia Docas do Ceará (CDC); Companhia Docas do Pará (CDP).

2. Problema e justificativa

Esta pesquisa tem como propósito compreender o processo de gestão tarifária das Companhias Docas Federais, portos organizados administrados por empresas estatais federais, com vistas a verificar a correlação das tarifas cobradas pelos serviços com os custos incorridos pelas autoridades portuárias, a partir da adoção da contabilidade regulatória e das normas estabelecidas pela ANTAQ.

Para tanto, pretende-se responder às seguintes questões:

- i. A contabilidade regulatória foi implementada pelas autoridades portuárias de acordo com as regras estabelecidas pela ANTAQ, permitindo a apropriação de custos dos serviços portuários de acordo com a estrutura tarifária padronizada?
- ii. Quais os critérios utilizados para o rateio dos custos indiretos e despesas gerais e administrativas?
- iii. Existem diferenças relevantes entre os procedimentos adotados pelas empresas analisadas?

A pesquisa se justifica ao considerar que o setor portuário é de extrema importância para a economia do país, sendo o grande responsável pelo comércio exterior brasileiro. As receitas tarifárias constituem-se na principal fonte de recursos das autoridades portuárias e a gestão de custos é um importante fator para a adequada precificação dos serviços portuários. A análise dos métodos de custeio permite observar, ainda, a existência de subsídios cruzados entre as tarifas cobradas dos usuários dos portos, pois a depender dos critérios utilizados para rateio dos custos indiretos e despesas gerais pode haver o direcionamento para determinado grupo tarifário. Além de ser base para o regime tarifário, o conhecimento dos custos operacionais é um relevante insumo para a tomada de decisões, pois pode auxiliar no estabelecimento de indicadores de desempenho das empresas, na análise de sua sustentabilidade financeira, subsidiar decisões de investimentos, indicar alternativas para ganhos de produtividade e eficiência.

3. Objetivos

3.1. Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é avaliar a maturidade da gestão de custos das autoridades portuárias, identificando as limitações, desafios e oportunidades para utilização das informações originadas da contabilidade de custos na definição e gestão das tarifas portuárias.

3.2. Objetivos específicos

Como objetivos específicos pretende-se verificar o atual estágio de implementação da contabilidade regulatória estabelecida pela ANTAQ; obter o entendimento de quais critérios são utilizados pelas empresas para o rateio dos custos indiretos e despesas gerais e administrativas; investigar a ocorrência de diferenças nas metodologias e procedimentos adotados por cada companhia.

4. Metodologia

Quanto ao objetivo, o trabalho pode ser classificado como uma pesquisa exploratória, vez que o estudo de custos sob o ponto de vista das autoridades portuárias e a sua relação com as receitas tarifárias ainda é incipiente. No que se refere à natureza, este trabalho pode ser classificado como uma pesquisa básica, considerando que busca apresentar um cenário da gestão de custos e tarifas das autoridades portuárias analisadas. Quanto à abordagem, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, pois consistirá em explorar o tema da contabilidade regulatória, custos e tarifas portuárias sem a utilização de métodos estatísticos.

A primeira etapa do trabalho foi executada a partir da análise das normas da ANTAQ sobre contabilidade regulatória, estrutura tarifária e métodos de custeio aplicáveis às autoridades portuárias.

Em seguida, foi realizado estudo sobre os métodos de custeio possíveis de serem utilizados pelos portos, com vistas a apresentar suas principais características e a utilidade da aplicação da contabilidade de custos.

Sequencialmente, efetuou-se a coleta de informações junto às empresas da amostra visando a identificação do atual estágio de implantação da contabilidade regulatória e verificação se a estrutura tarifária atualmente em prática está aderente às normas da Agência Reguladora. Foram identificados os métodos de custeio utilizados por cada empresa, com vistas a observar os critérios para apropriação de custos e despesas aos objetos de custos tarifados. Verificou-se ainda a ocorrência de subsídios cruzados entre as tarifas cobradas dos usuários dos portos. Considerando que o objetivo do estudo é avaliar de maneira geral a maturidade da gestão de custos do setor portuário e não a avaliação individual por empresa, não haverá a identificação das empresas no tópico que registra as análises sobre as informações recebidas.

Por fim, a partir do cenário identificado, foram descritos os benefícios obtidos com a implantação da sistemática definida pela Agência, dificuldades e limitações enfrentadas pelas empresas e desafios para a gestão tarifária dos portos.

5. Desenvolvimento

5.1. Revisão Bibliográfica

5.1.1. Normas da ANTAQ sobre estrutura tarifária das administrações portuárias e contabilidade regulatória

A ANTAQ estabeleceu por meio de resoluções a estrutura tarifária das administrações portuárias nos portos organizados e os procedimentos de reajuste e revisões de tarifas (ANTAQ, 2019); (ANTAQ, 2021b).

De acordo com as normas vigentes, estão inseridas na competência da Agência Reguladora definir os limites máximos tarifários, incluindo as condições de reajustamento e de revisão das tarifas; promover e aprovar os reajustes e revisões tarifárias; autorizar e estabelecer isenções tarifárias; e, subsidiar o poder concedente na formulação de diretrizes a respeito da política tarifária. Por outro lado, compete às administrações portuárias, nas suas áreas de jurisdição, propor os reajustes e as revisões tarifárias à ANTAQ; manter o equilíbrio econômico-financeiro das suas contas; implementar os regulamentos da ANTAQ a respeito da ordem tarifária vigente; arrecadar os valores das tarifas relativas à sua atividade; e promover o uso racional da infraestrutura portuária (ANTAQ, 2021c).

A estrutura padronizada definida pela ANTAQ está demonstrada no Quadro 1:

Quadro 1. Nomes Padronizados dos Grupos Tarifários

Grupo	Nome Padronizado	Tabela	Produtos Relacionados
1	Infraestrutura de Acesso Aquaviário	I	Aquavias, abrigos, áreas de fundeio, canais e bacias de evolução, balizamento, sinalização e gerenciamento do acesso dentro da área do porto organizado
2	Instalações de Acostagem	II	Terminais, cais, píeres de atracação, boias de amarração, dolphins e a infraestrutura acessória ou contígua
3	Infraestrutura Operacional Terrestre	III	Estradas, rodovias e ferrovias, incluindo o arruamento, pavimentação, sinalização e iluminação, acessos e áreas de estacionamento
4	Movimentação de Cargas	IV	Transporte vertical ou horizontal de carga dentro da área do porto organizado, incluindo recebimento, conferência, condução interna, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento ou descarga de embarcações
5	Utilização de Armazéns	V	Uso de áreas livres ou construídas para armazenagem, além dos serviços de guarda e conservação de mercadorias importadas, a exportar ou em trânsito, depositadas sob sua responsabilidade, incluindo o recebimento, abertura para conferência aduaneira, pesagem das mercadorias avariadas
6	Utilização de Equipamentos	VI	Aluguel ou requisição de uso de aparelhos ou dispositivos operacionais
7	Diversos Padronizados	VII	Transações de natureza diversa não enquadráveis nas tabelas anteriores, padronizadas, ligadas à atividade portuária
8	Uso Temporário e Arrendamento Realizado com Base em Estudos Simplificados	VIII	Tarifa devida pelos contratos de uso temporário e arrendamentos realizados com base em estudos simplificados.
9	Complementares	IX	Transações de natureza diversa não enquadráveis nas tabelas anteriores, não padronizadas pela Antaq, porém ligadas à atividade portuária

Fonte: ANTAQ (2021)

Quanto ao processo de revisão tarifária, a ANTAQ define como um dos requisitos para o pleito por parte das administrações portuárias a apresentação dos custos de produção, diretos e indiretos mensais, e as demais despesas mensais, apropriadas por grupo tarifário, relativos ao período de referência antecedente e subsequente ao requerimento.

Por meio do Manual de Contas do Setor Portuário (ANTAQ, 2021a), a Agência Reguladora estabeleceu critérios para a padronização da apuração dos custos das autoridades portuárias, dispondo que a padronização é necessária pois a contabilização de custos é base para o regime tarifário.

Considerando a estrutura tarifária definida pela Agência Reguladora, foram estabelecidos objetos de custos típicos para as autoridades portuárias, divididos em tarifados e não tarifados.

Os objetos de custos tarifados guardam correspondência com os respectivos grupos e tabelas tarifárias. Já os objetos de custos não tarifados decorrem de acordos ou contratos e referem-se aos arrendamentos portuários ou às receitas alternativas (complementares e acessórias).

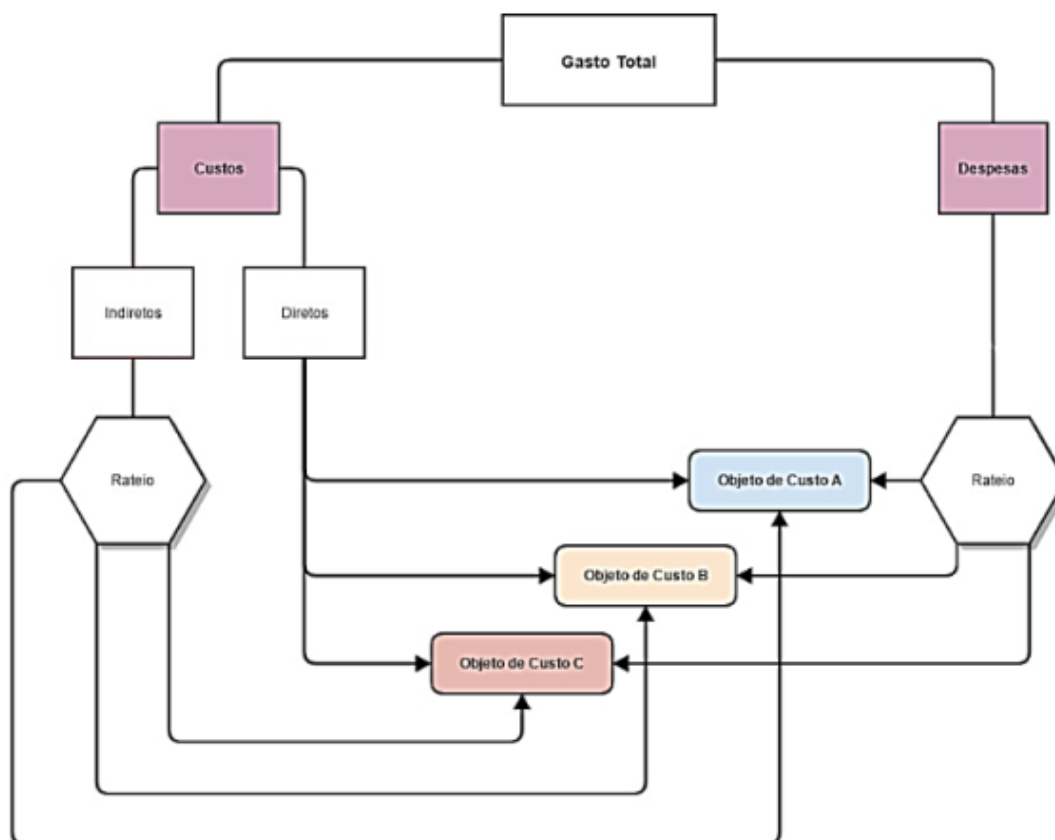
A figura 1 demonstra os objetos de custos típicos das autoridades portuárias:

Figura 1. Objetos de custos típicos das autoridades portuárias

Tarifados (presentes nas tabelas ou grupos tarifários)	Não tarifados (contratos ou acordos)
<ul style="list-style-type: none"> •Aquaviário •Acostagem •Terrestre •Serviços de Movimentação •Armazenagem •Diversos Padronizados •Equipamentos •Uso Temporário •Complementares 	<ul style="list-style-type: none"> •Pelo Arrendamento •Receitas Alternativas (Complementares e Acessórias)

Fonte: ANTAQ (2021)

O Manual de Contas do Setor Portuário define método de custeio como um conjunto de regras e procedimentos que possibilitam a acumulação de dados contábeis, e visam determinar os critérios para apuração de custos e dos fatores produtivos à determinados níveis de interesse das entidades. A partir da identificação dos objetos de custos, ocorre a apropriação dos gastos (custos diretos, custos indiretos e despesas), conforme representado na figura 2:

Figura 2. Apropriação de custos e despesas pelo Método de Custeio

Fonte: ANTAQ (2021)

Portanto, a sistemática estabelecida pela Agência Reguladora, prevê que todos os gastos, sejam eles custos diretos, custos indiretos ou despesas gerais e administrativas, devem ser apropriados aos objetos de custos, que conforme já referido, devem estar organizados de forma compatível com a estrutura tarifária de cada administração portuária.

Para a realização da apropriação de seus custos, o Manual de Contas do Setor Portuário apresenta como alternativas o Método de Custeio por Atividades (também chamado de Método ABC (*Activity-Based Costing*)) e o Método de Custeio por Absorção Integral (também conhecido por Custeio Pleno), estabelecendo que uma vez escolhidos, os critérios de alocação devem ser rígidos, não podendo ser alterados durante o exercício fiscal em andamento ou em período inferior a doze meses.

O Manual de Contas do Setor Portuário faz um detalhamento do Método de Custeio por Atividades a ser aplicado no setor portuário. Destaca que diferentemente do método por absorção, considera em relação aos custos indiretos, a causa ou os efeitos que os geraram. O método é referenciado como o preferencial a ser adotado pelas administrações portuárias que apresentarem uma condição de maturidade compatível nos seus processos contábeis

O Método de Custeio por Absorção Integral foi detalhado pela ANTAQ por meio da Nota Técnica nº 50/2017/GRP/SRG (ANTAQ, 2017). No documento há o registro de que neste método os custos indiretos e as despesas devem ser alocados aos objetos de custeio por meio de critérios de rateio e de que o parâmetro a ser usado para o rateio deve ser aquele que melhor expressa a relação de proporcionalidade entre o custo direto e o objeto de custeio. Além disso, o documento da Agência Reguladora apresenta três cenários exemplificativos de percentuais de rateio para a apropriação de custos indiretos e despesas administrativas e gerais. Esses cenários decorrem de estudos realizados pela Agência Reguladora representando percentuais típicos de rateio a partir de três perfis de portos organizados, considerando a composição de suas receitas tarifárias.

5.1.2. Métodos de Custeio

Considerando que o Manual de Contas do Setor Portuário apresenta como alternativas para apropriação dos custos os métodos de custeio por absorção integral e de custeio por atividades, apresenta-se a seguir os principais conceitos e características de cada método.

5.1.2.1. Método de Custeio por Absorção Integral

O método de custeio por absorção caracteriza-se pelo fato dos custos dos bens produzidos ou dos serviços prestados absorverem tanto os custos variáveis quanto os custos fixos, sendo que na modalidade absorção integral o mesmo ocorre com as despesas gerais e de administração. Por esse motivo também é denominado Custeio Pleno, pois incorpora todos os gastos realizados pela empresa.

No Custeio por Absorção, a atribuição de custos dos produtos geralmente é realizada por meio da sua segregação em grupos, denominados centros de custos.

Os centros de custos podem ser divididos em centros de custos de produção e de apoio. Os centros de custos de produção realizam atividades que incidem diretamente sobre materiais e equipamentos, convertendo-os em produtos – bens ou serviços – destinados a clientes externos. Já os centros de custos de apoio são aqueles que realizam atividades para outros centros de custos, no suporte à clientes internos (MARTINS; ROCHA, 2015).

O processo de custeamento por absorção é normalmente realizado em três estágios. Primeiramente, os custos são acumulados nos respectivos centros de custos de produção e de apoio. Num segundo momento, os valores são transferidos dos centros de custos de apoio, que prestam serviços a outros, aos que recebem esses serviços. Finalmente, os custos são transferidos dos centros de custos de produção aos produtos ou serviços (MARTINS; ROCHA, 2015).

A transferência de valores entre os centros de custos e para os produtos (bens ou serviços) se dá por meio de bases de rateio, que são determinadas por fatores, tais como horas de mão de obra, horas de máquina, volume de produção, etc.

A fragilidade desse método relaciona-se com o risco de distorção na mensuração do custo, posto que depende do grau de subjetividade e de arbitrariedade presentes no processo de alocação efetuado por meio de critérios de rateio. E quanto maior a proporção de custos e despesas indiretas, maior é o risco de distorções, considerando que as alocações por meio de critérios de rateio serão mais representativas (MARTINS; ROCHA, 2015).

5.1.2.2. Método de Custeio por Atividades

A ideia básica do método ABC é tomar o custo das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades (BORNIA, 2019).

O custeio por atividades não se trata de um método de custeio em sentido estrito, como as variações possíveis do método de custeio por absorção. Trata-se, na verdade de um método de análise de custos, que tem por finalidade prover informações para o seu gerenciamento (MARTINS; ROCHA, 2015).

O pressuposto do método é que as atividades consomem recursos, gerando custos. Os produtos usam essas atividades, absorvendo esses custos.

Existem quatro fases para o cálculo dos custos pelo método ABC: (1) mapeamento das atividades; (2) distribuição dos custos às atividades; (3) distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas; (4) distribuição dos custos dos produtos. O método utiliza o conceito de direcionadores de custos, os quais podem ser definidos como aquelas transações que determinam os custos das atividades, ou seja, são as causas principais dos custos das atividades. Com a utilização dos direcionadores de custos, o ABC objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade para, dessa maneira, distribuí-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades por eles. A modelagem do sistema produtivo tem a vantagem de formar a visão de processo, contra a visão funcional oferecida pelos centros de custos (BORNIA, 2019).

No custeio por absorção os critérios de rateio normalmente se relacionam ao volume de produção. Ocorre que muitos dos custos indiretos não mantêm, necessariamente, relação de proporção com o volume de produção. Tal situação resulta em erros na alocação dos custos. Portanto, o custeio por atividades, ao considerar os processos de cada empresa, tem vantagens no que se refere à mensuração dos custos e despesas indiretas.

Nessa linha, muitos autores indicam que o custeio por atividades supera o problema da arbitrariedade das bases de rateio dos sistemas tradicionais. A alocação de custos com base em fatores relacionados ao volume de produção poderia ser relevante no passado, quando a produção era mais simples e os custos de mão de obra eram mais representativos. Atualmente, verifica-se maior complexidade nos sistemas de produção, com maior participação de custos e despesas indiretas (BORNIA, 2019).

Como ponto negativo do método de custeio por atividades pode-se apontar que a sua implantação e a sua manutenção, dependente do mapeamento das atividades, é mais trabalhosa e complexa em relação ao método de custeio por absorção.

5.2. Resultados

5.2.1. Características do Sistema Portuário Brasileiro e os seus custos

A Lei nº 12.815/2013 apresenta o conceito de porto organizado como “bem público construído e aparelhado para atender a necessidades de navegação, de

movimentação de passageiros ou de movimentação e armazenagem de mercadorias, e cujo tráfego e operações portuárias estejam sob jurisdição de autoridade portuária”. Já a área do porto organizado é definida como “área delimitada por ato do Poder Executivo que compreende as instalações portuárias e a infraestrutura de proteção e de acesso ao porto organizado” (BRASIL, 2013).

Os portos organizados podem ser entendidos como um conjunto de sistemas e equipamentos, onde atores públicos e privados atuam e interagem entre si. Como representantes da área pública, podem ser citados as autoridades alfandegárias, ambiental, sanitária, policial, regulatória, entre outras. Por outro lado, como representantes do setor privado, podem ser mencionados os operadores portuários, os armadores, os arrendatários, os despachantes, os responsáveis pela praticagem, os operadores logísticos, entre outros. Na administração desta operação encontra-se a autoridade portuária, que pode ser pública ou privada.

Levando-se isso em conta, existem alguns modelos de gestão possíveis para os portos, que podem ser descritos da seguinte maneira (WORLD BANK, 2007):

a) *Service port*: Uma autoridade pública detém e administra a infraestrutura e a superestrutura, incluindo a prestação direta dos serviços portuários aos usuários, como a movimentação de cargas.

b) *Tool port*: Uma autoridade pública detém e administra a infraestrutura e a superestrutura. Uma determinada área do porto, juntamente com a superestrutura ali construída, é arrendada a empresas privadas para a prestação de serviços específicos.

c) *Landlord port*: Uma autoridade detém e administra a infraestrutura do porto. Essa autoridade cobra as taxas portuárias de empresas que atuam dentro da área do porto realizando as operações portuárias (especialmente a movimentação de cargas). Agentes privados detêm máquinas e equipamentos necessários à prestação de serviços específicos em determinadas áreas do porto concedidas com objetivos específicos.

d) *Private port*: Não há autoridade pública no porto. Um agente privado, proprietário da infraestrutura e da superestrutura, é responsável por todas as atividades e serviços necessários ao seu funcionamento.

O Quadro 2 descreve as responsabilidades públicas e privadas de acordo com o modelo de gestão portuária:

Quadro 2. Modelos de Gestão Portuária

Modelo	Infraestrutura	Superestrutura	Operação Portuária
<i>Service Port</i>	Pública	Pública	Pública
<i>Tool Port</i>	Pública	Pública	Privada
<i>Landlord Port</i>	Pública	Privada	Privada
<i>Private Port</i>	Privada	Privada	Privada

Fonte: Banco Mundial (2007)

No Brasil, o modelo predominante para os portos organizados é o *Landlord*, sendo a autoridade portuária pública. Recentemente foi celebrado o contrato de concessão dos portos de Vitória e Barra do Riacho, sendo o primeiro após a publicação da Lei 12.815/2013. Ademais, encontram-se em andamento projetos de desestatização dos portos de Santos, São Sebastião e Itajaí administrados pela estatal federal SPA, Governo de São Paulo e Município de Itajaí, respectivamente. E encontra-se em fase de estudos a concessão dos portos vinculados a empresa federal Companhia Docas do Estado da Bahia, cito: Salvador, Aratu e Ilhéus. A intenção é a concessão dos serviços da autoridade pública para a execução pela iniciativa privada. Nos portos de Vitória e Barra do Riacho o modelo permanecerá o *Landlord*, mas a autoridade portuária passará a ser privada. Essa é a mesma solução para o porto de Santos. Para os portos de São Sebastião e Itajaí, será permitida que a autoridade portuária realize movimentação de cargas, o que equivale ao modelo *Private Port*.

Na tabela 1 é demonstrada a representatividade, no ano de 2021, de cada tipo de receita nas Companhias Docas Federais, permitindo a análise dos principais serviços prestados por cada companhia:

Tabela 1. Receitas por tipo de serviço (2021)

Receitas	SPA	CDRJ	CODEBA	CODERN	CDC	CDP
Receitas da Infraestrutura de Acesso Aquaviário	37%		31%	23%	27%	19%
Receitas da Infraestrutura de Acostagem	4%		3%	5%	4%	1%
Receitas da Infraestrutura Operacional ou Terrestre	9%		44%	39%	37%	13%
Receitas por Movimentação de Cargas				5%		
Receitas de Armazenagem			4%	5%	7%	3%
Receitas por Utilização de Equipamentos			2%			
Receitas por Diversos Padronizados	4%		3%	11%	14%	3%
Total Receita Tarifária	54%	11%	86%	88%	90%	39%
Receitas com Contratos de Arrendamento	46%	89%	14%	12%	10%	57%
Receitas Alternativas						4%
Receita Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaboração própria a partir de informações disponíveis nos portais eletrônicos das companhias.

A tabela demonstra que efetivamente o modelo *Landlord* predomina nas companhias estatais analisadas, posto que a remuneração por serviços de movimentação de cargas e por utilização de equipamentos é pouco representativa, indicando que tais serviços são executados por empresas privadas.

As demonstrações contábeis publicadas da CDRJ não apresentam o detalhamento das receitas tarifárias por tabela. Nessa companhia, verifica-se que as receitas tarifárias representam apenas 11% das receitas totais, sendo o restante formado por receitas decorrentes dos contratos de arrendamento. Comparando com as demais companhias analisadas é a que apresenta a menor participação de receitas tarifárias. Possivelmente, a CDRJ adotou uma sistemática de cobrança diferenciada, incluindo a cobrança de serviços de infraestrutura (aquaviária, de acostagem e terrestre) em seus contratos de arrendamento.

Do ponto de vista dos custos, observa-se que os principais serviços correspondem à disponibilização de infraestrutura (acesso aquaviário, atracação, operacional ou terrestre) para a realização de operações por empresas privadas. Dessa forma, com o foco da administração portuária na gestão da área do porto organizado, no modelo *Landlord port* há a tendência de os custos fixos e indiretos

serem representativos, considerando o capital imobilizado na infraestrutura das instalações e a materialidade das despesas com pessoal nas autoridades portuárias públicas.

Custos fixos são aqueles que não são afetados pelo volume de produção, considerando um determinado nível de atividade. Os custos fixos podem se alterar quando ocorrer mudança no nível de capacidade produtiva, com seu valor mudando de patamar. Nesse caso é estabelecido outro nível de atividade (MARTINS; ROCHA, 2015).

Como exemplo de custos fixos no setor portuário pode-se citar os gastos com a realização de dragagens de aprofundamento. O objetivo da dragagem de aprofundamento é a criação ou ampliação de canais de acesso e bacias de evolução em consonância com a necessidade de recebimento de navios de maior porte, de acordo com o projetado para cada porto, que considera um determinado nível de atividade para aquela instalação. Nesse caso, o custo suportado pela autoridade portuária com a realização da dragagem não será afetado pela quantidade de navios que efetivamente acessar o porto organizado.

Os custos indiretos são aqueles que não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso, sendo essa a função dos métodos de custeio (BORNIA, 2019).

Enquanto os custos diretos são aqueles identificáveis e mensuráveis em relação a cada entidade objeto de custeio, de maneira clara, precisa e objetiva, os custos indiretos são alocados a cada entidade objeto de custeio por meio de estimativas e aproximações. Essa alocação pode conter algum grau de subjetividade e o grau de mensuração é inferior ao dos custos diretos (MARTINS; ROCHA, 2015).

Os gastos relacionados às atividades de administração, planejamento e necessários à governança, inerentes às competências da autoridade portuária na sua interação com os diversos entes privados que atuam no porto organizado, são exemplos de custos indiretos.

5.2.2. Informações coletadas nos portos da amostra

As seis Companhias Docas Federais contatadas apresentaram informações em resposta ao questionário estruturado enviado. Foram feitas as seguintes questões aos gestores portuários:

- I. A contabilidade regulatória, prevista na Resolução ANTAQ nº49/2021, encontra-se plenamente implementada na empresa?
- II. Quais as dificuldades e desafios enfrentados para a implantação da contabilidade regulatória?
- III. As informações geradas pela contabilidade regulatória são úteis para a Companhia? No que são utilizadas?
- IV. Quais os critérios de rateio adotados para a apropriação dos custos indiretos e das despesas gerais e administrativas?
- V. O controle de custos adotado permite a alocação de custos de acordo com a estrutura tarifária da Companhia?
- VI. Em caso positivo, apresentar relativamente ao exercício de 2021, tabela de alocação de custos de acordo com a tabela tarifária.
- VII. Em relação à tabela tarifária em vigor, informar se a precificação dos serviços foi efetuada a partir da apuração dos custos ou se são consideradas outras variáveis para a definição das tarifas.

5.2.2.1. Implantação da contabilidade regulatória

As três primeiras perguntas do questionário estruturado enviado às Autoridades Portuárias demandavam informações sobre o processo de implantação da contabilidade regulatória.

Todas as empresas responderam afirmativamente quanto à implantação da contabilidade regulatória prevista nos normativos da ANTAQ. Todavia, as informações disponibilizadas indicam que a implantação referida pelas empresas consiste na estruturação dos demonstrativos no padrão definido pela Agência Reguladora, por meio da do plano de contas previsto no Manual de Contas do Setor Portuário. No que se refere aos métodos utilizados para apropriação de custos ainda existem pendências que demonstram falta de maturidade na gestão de custos das companhias.

Quanto às dificuldades e desafios enfrentados para a implantação da contabilidade regulatória, um fator bastante apontado pelos gestores das empresas refere-se à incompatibilidade de seus sistemas de gestão interna com as demandas previstas pela contabilidade regulatória. Por conseguinte, a maioria das empresas relatou a necessidade de realização de procedimentos manuais por meio da

elaboração de planilhas eletrônicas, para, a partir de seu sistema interno, preparar os demonstrativos contábeis para envio à ANTAQ. Duas empresas informaram que substituíram seu sistema ERP, adequando seu plano de contas ao definido no Manual de Contas do Setor Portuário.

Além disso, foram mencionados como desafios a falta de um adequado mapeamento de processos internos, resultando em dificuldades no processamento de informações e na pulverização de registros contábeis, e restrições de pessoal para atendimento às exigências regulatórias, tanto em termos quantitativos, quanto em termos de conhecimento técnico.

No que se refere à utilização interna das informações geradas pela contabilidade regulatória, houve uma divisão nas respostas apresentadas. Três empresas informaram que não utilizam internamente as informações geradas pela contabilidade regulatória, exceto nos processos de revisão tarifária. Por outro lado, outras três companhias relataram que se utilizam das informações oriundas da contabilidade regulatória para elaboração de relatórios gerenciais, para análises de resultados e como subsídios na tomada de decisões.

5.2.2.2. Controles de Custos

O questionário enviado às Autoridades Portuárias também buscou verificar se os controles adotados permitem a alocação de custos de acordo com a estrutura tarifária padronizada, os métodos de custeio utilizados e os critérios de rateio para a apropriação dos custos indiretos e despesas gerais e administrativas.

Novamente, as informações disponibilizadas indicam um processo em estruturação por parte das empresas, com diferentes níveis de maturidade e metodologias adotadas.

Três empresas responderam que os seus controles permitem a alocação de custos de acordo com a estrutura tarifária vigente. Nesse caso, todas indicaram a utilização do método de custeio por absorção, mas com a adoção de critérios de rateio para os custos indiretos e despesas, simplificados e arbitrários. Uma empresa registrou que adota como fator de ponderação para o rateio, a contribuição da receita de cada tabela tarifária para a receita total da companhia. Outra, informou que faz a alocação de seus custos indiretos e despesas gerais e administrativas na mesma proporção dos custos diretos, considerando que não tem um sistema de custeio

implantado. Uma terceira empresa indicou que utiliza os seguintes fatores como critérios de rateio: atribuição de contas por natureza de gasto; proporcionalidade em relação as receitas geradas em cada unidade portuária; percentuais a partir de avaliações externas de empresas contratadas e critérios arbitrários definidos previamente pela entidade regulatória.

Uma quarta companhia informou que adotou, com ajustes, o cenário 1 da Nota Técnica ANTAQ nº 50/2017 e que está em fase final de implantação da contabilidade de custos com base na análise da natureza de seus gastos, havendo a pretensão de adotar a nova sistemática nas próximas revisões tarifárias. A adoção de um desses cenários pré-estabelecidos foi uma forma permitida pela agência para simplificar a transição para o novo regime que demanda a alocação de custos de acordo com a estrutura tarifária para o processo de revisão de tarifas.

As outras duas companhias da amostra selecionada informaram que seus controles não permitem a alocação de custos de acordo com a estrutura tarifária. As duas Autoridades Portuárias indicaram a contratação de empresas especializadas para auxiliar na implantação da contabilidade de custos.

No quadro a seguir, demonstra-se resumidamente as respostas recebidas relativamente ao controle de custos implantado em cada empresa:

Quadro 3. Informações sobre controles de custos implantados

Empresa	O controle de custos adotado permite a alocação de custos de acordo com a estrutura tarifária da Companhia?	Quais os critérios de rateio adotados para a apropriação dos custos indiretos e das despesas gerais e administrativas?
Empresa I	Sim	O rateio dos custos indiretos, das despesas administrativas e das despesas gerais (gerais e administrativas tratadas de forma conjunta) segue a ponderação da contribuição das tabelas tarifárias (Acesso/Acostagem/Infraterrestre/ Outros) para a receita total da empresa
Empresa II	Parcialmente, devido à falta de sistema de custeio a ser implantado.	Alocação de seus custos indiretos e despesas gerais e administrativas na mesma proporção dos custos diretos
Empresa III	Sim	São utilizados como critérios de rateio a atribuição de contas por natureza de gasto, bem como proporcionalidades de custeio por percentual de receitas geradas em cada unidade portuária. Além disso são utilizados percentuais de rateio a partir de avaliações externas de empresas contratadas, ou mesmo critérios arbitrários de rateio definidos previamente pela entidade regulatória.
Empresa IV	Não	Foi adotado, com ajustes, o cenário 1 da Nota Técnica 50/2017, retificado para o exercício de 2018. Assim, foi carregado a maior parte dos custos para os serviços de infraestrutura de acesso aquaviário.
Empresa V	Não	O processo de alocação dos custos para fazer a gestão tarifária ou a implantação da nova estrutura ainda está em desenvolvimento. A Companhia não tem custos por modalidade tarifária. Para chegar a esse rateio de atividades por item tarifário, foi contratada empresa especializada.
Empresa VI	Não	Atualmente está em fase de finalização a contratação de uma empresa para a realização de um estudo sobre todos os custos da Companhia, que irá segregare os custos diretos dos indiretos e alocar os diretos nas respectivas tabelas tarifárias de acordo com o Manual de Contas do Setor Portuário. O trabalho irá abranger tanto os custos quanto as despesas.

Fonte: Informações disponibilizadas pelas Companhias

Portanto, as informações coletadas indicam que dos seis portos organizados pesquisados, administrados por empresas estatais federais, dois ainda não possuem controles que permitam a alocação de custos de acordo com a estrutura da tabela tarifária e quatro se utilizam de critérios de rateio para alocação de custos indiretos e despesas gerais e administrativas simplificados e arbitrários.

A simplificação das metodologias adotadas se relaciona à não adoção de um sistema de custeio que percorra as etapas previstas para o custeamento por absorção ou por atividades. Estão sendo utilizados critérios pré-estabelecidos, como cenários

exemplificativos criados pela Agência Reguladora ou critérios únicos para todo o processo de alocação de custos indiretos, como a proporcionalidade aos custos diretos ou ao tipo de receita tarifária.

Segundo Martins e Rocha (2015), alocação arbitrária é aquela que não segue normas ou regras, é discricionária. No processo de custeamento do custeio por absorção a divisão por centros de custos deve considerar uma estrutura de custos homogênea. Devem ser considerados, portanto, elementos cujo custo seja influenciado por um único fator, que refletirá nas bases de rateio (MARTINS; ROCHA, 2015). Por exemplo, a adoção da mesma base de rateio de gastos com salários do departamento jurídico e gastos com manutenção de instalações, custos com características heterogêneas, pode acarretar erros de alocação. É o que ocorre na sistemática adotada pela Empresa I, que adota como base de rateio a ponderação da contribuição das receitas tarifárias e também na sistemática adotada pela Empresa II, que adota como critério alocar os seus custos indiretos na mesma proporção dos seus custos diretos. As informações prestadas pela Empresa III indicam um estágio intermediário na alocação de custos, considerando que os gestores da empresa informaram utilizar simultaneamente critérios baseados na natureza dos gastos e critérios arbitrários previamente definidos. Finalmente, em relação à Empresa IV, a adoção de cenário pré-estabelecido na Nota Técnica ANTAQ nº 50/2017, também pode ser considerada arbitrária, pois mesmo que a Agência Reguladora tenha se baseado em estudos para a construção dos cenários, os resultados da alocação de custos representam uma aproximação da realidade da empresa.

As informações disponibilizadas pelas Empresas I e II permitem demonstrar a representatividade das receitas e custos totais de cada tabela tarifária:

Tabela 2. Representatividade Receitas Tarifárias e Custos (2021)

Tabela Tarifária	Empresa I		Empresa II	
	Receita Tarifária	Custos	Receita Tarifária	Custos
Infraestrutura de Acesso Aquaviário	68%	61%	30%	18%
Infraestrutura de Acostagem	8%	14%	5%	19%
Infraestrutura Operacional ou Terrestre	17%	15%	41%	35%
Armazenagem			8%	18%
Diversos Padronizados	7%	9%	16%	10%
Total	100%	100%	100%	100%

Fonte: Informações disponibilizadas pelas Companhias

Verifica-se na Tabela 2 que a representatividade dos custos por item tarifário é bastante diferente nas duas companhias. Enquanto na Empresa I, a maior parte dos custos está alocada na Tabela de Infraestrutura de Acesso Aquaviário (61%), na empresa II, o maior volume de custos está alocado na Tabela de Infraestrutura Operacional ou Terrestre (35%). A Tabela 2 demonstra ainda a ocorrência de subsídios cruzados entre as tabelas tarifárias, quando uma tabela tarifária superavitária ou com maior margem subsidia uma tabela deficitária ou com menor margem. A adoção de subsídios cruzados entre as tabelas tarifárias não é vedada, podendo estar inserida na estratégia comercial de cada companhia. Todavia, a forma de alocação de custos adotada pelas empresas, não permite uma avaliação adequada dessa ocorrência.

As informações disponibilizadas pela Empresa III, permitem demonstrar a representatividade das receitas por tabela tarifária, bem como os percentuais de alocação de custos diretos e indiretos adotados:

Tabela 3. Empresa III - Representatividade Receitas Tarifárias e Custos (2021)

Tabela Tarifária	Receita Tarifária	Custos Diretos	Custos Indiretos e Despesas
Infraestrutura de Acesso Aquaviário	36%	30%	34%
Infraestrutura de Acostagem	3%	3%	5%
Infraestrutura Operacional ou Terrestre	51%	59%	54%
Armazenagem	5%	2%	5%
Utilização de Equipamentos	2%	3%	-
Diversos Padronizados	3%	3%	2%
Total	100%	100%	100%

Fonte: Informação disponibilizada pela Companhia

A Tabela 3 indica uma alocação de custos mais homogênea nessa empresa, mas também se verifica a ocorrência de subsídios cruzados entre as tabelas tarifárias, ressaltando-se que a utilização de critérios simplificados e arbitrários para a alocação de custos podem distorcer os resultados.

5.2.2.3. Metodologia para a precificação dos serviços

Quanto à metodologia adotada para a precificação dos serviços, referentemente a tabela tarifária em vigor, cinco das seis empresas informaram considerar seus custos no processo de definição de tarifas efetuado junto à Agência

Reguladora, fazendo referências às metodologias tratadas no subitem anterior. Além disso, alguns gestores informaram a utilização de outras variáveis. Foram citados os investimentos (*capex*), alinhamento com práticas internacionais, mensuração de cenários internos.

Uma das empresas referiu que na tabela vigente não houve precificação a partir de apuração dos custos e sim reajustes aplicados ao longo dos anos.

6. Conclusão

Quanto à avaliação da maturidade da gestão de custos das autoridades portuárias da amostra, as informações obtidas indicam que a gestão de custos ainda é incipiente nas empresas. Os gestores das autoridades portuárias indicaram que há ações em andamento, tais como a substituição ou melhorias de sistemas internos, a contratação de consultorias especializadas e a perspectiva de implantação de sistemas de custeio. Pode-se caracterizar as ações da ANTAQ como indutoras desse processo, sendo possível a identificação de impactos positivos relacionados à padronização da estrutura tarifária das companhias analisadas e melhorias no ambiente de controle dos custos portuários. A necessidade de adoção de procedimentos manuais e elaboração de planilhas eletrônicas para compatibilizar as informações dos sistemas das empresas, estruturados para atender a legislação societária, representa um risco para a confiabilidade das informações da contabilidade regulatória.

As informações coletadas permitiram verificar que as empresas estão apresentando os demonstrativos da contabilidade regulatória demandados pela Agência Reguladora, mas para tanto estão se utilizando de critérios de alocação de custos simplificados e arbitrários, relativamente às bases de rateio para seus custos indiretos e despesas gerais e administrativas, sem considerar as características dos elementos que influenciam os gastos realizados. Tal situação sinaliza um ponto de atenção para os gestores do setor portuário, considerando que no modelo de administração portuária dominante no país (*landlord port*), a incidência de custos indiretos é relevante. Nessa linha, as informações para futuros estudos tarifários podem ser insuficientes ou superficiais, dificultando as avaliações de desempenho e a realização de análises comparativas entre instalações portuárias. Além disso, a gestão estratégica dos custos portuários ganha mais relevância no cenário atual de possível concorrência entre autoridades portuárias públicas e privadas, considerando os processos de desestatização em andamento.

Por fim, ao avaliarmos que as informações referentes aos custos portuários elaboradas para fins regulatórios ainda precisam ser qualificadas, pode-se concluir que a gestão estratégica de custos não tem sido priorizada nos processos internos das empresas. O desenvolvimento da gestão de custos de maneira integrada com os

instrumentos de planejamento e governança, bem com a melhoria dos sistemas, com a customização de informações e automatização de registros e demonstrativos podem facilitar o processo e tornar as informações também úteis para o processo decisório das companhias.

7. Referências

ANTAQ. **Manual de Contas do Setor Portuário**. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2021a.

ANTAQ. **Nota Técnica no 50/2017/GRP/SRG**. Cenários exemplificativos para o método de custeio previsto no manual de contas das autoridades portuárias. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2017.

ANTAQ. **Painel Estatístico Aquaviário**. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2022. Disponível em anuario.antaq.gov.br. Acesso em 15 setembro 2022.

ANTAQ. **Resolução ANTAQ no 49/2021**. Estabelece a contabilidade regulatória e societária das administrações portuárias e dos arrendatários, no âmbito dos portos organizados. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2021b.

ANTAQ. **Resolução ANTAQ no 61/2021**. Estabelece a estrutura tarifária padronizada das administrações portuárias e os procedimentos para reajuste e revisão de tarifas. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2021c.

ANTAQ. **Resolução Normativa no 15/2016**. Aprova a norma que dispõe sobre o Manual de Contas das Autoridades Portuárias, como parte do “Sistema de Contabilidade Regulatória Aplicável ao Setor Portuário (SICRASP)”. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2016.

ANTAQ. **Resolução Normativa no 32/2019**. Aprova a norma dispendo sobre a estrutura tarifária padronizada das administrações portuárias e os procedimentos para reajuste e revisão das tarifas nos portos organizados. Brasília: Agência Nacional de Transportes Aquaviários, 2019.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3aed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.815**. Brasília, 2013.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2aed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANDER, N. E. **Proposta de uma sistemática para orientar a formação de tarifas em portos**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2021.

SOUSA, E. F.; NETO, F. J. Kliemann; ANDRIOTTI, R. F.; CAMPAGNOLO, R. R. **Proposta de modelo de gestão estratégica de custos para Autoridades Portuárias: o caso do Porto de Vitória. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC, [S. l.], 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4557>. Acesso em: 15 maio 2022.**

SOUSA, E. F. de. **Proposta de modelo gerencial de custos aplicável a portos.** Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

WORLD BANK. ***Alternative Port Management Structures and Ownership Models.*** Em: Port Reform Toolkit PPIAF. 2nd Editioned. [S. l.: s. n.], 2007.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável