

COORDENAÇÃO

HIGOR VINICIUS NOGUEIRA JORGE

TRIBUTAÇÃO DO AGRONEGÓCIO

**Fundamentos, Estratégias e Futuro Fiscal
do Campo Brasileiro**

AUTORES

Adriano Scalzaretto
Andressa Oliveira
André Felix Ricotta de Oliveira
Caio Nogueira D. da Fonseca
Conrado Almeida Prado
Danilo Bertagnoli
Deise Mendes
Higor Vinicius Nogueira Jorge
Líbero Carvalho
Luciano Almeida Pereira
Lucas Zapater Bertoni
Maria Eduarda Vizin
Monaliza Sales
Rodrigo Helfstein
Valter do Nascimento

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

13

CRIMES TRIBUTÁRIOS E RESPONSABILIDADE PENAL NO AGRONEGÓCIO

Conrado Gidrão de Almeida Prado

Advogado Criminalista, sócio do escritório Malheiros Filho, Meggiolaro e Prado. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Econômico Concorrencial e Direito Penal Econômico pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Técnicas de Negociação pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em “Lei Geral de Proteção de Dados” (LGPD) e “General Data Protection Regulation” (GDPR), com certificação internacional emitida pela “Privacy and Data Protection – Essentials and Foundation” emitida pela “Exin – the global independent certification institute for ICT Professionals”.

Adriano Scalzaretto

Mestre em Direito Penal e bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Presidente da Ordem dos Advogados do Brasil – Subseção de Pinheiros (2025/2027), onde foi Diretor Tesoureiro (2022/2024), Diretor Secretário-Geral (2019/2021), Presidente da Comissão de Direito Penal Empresarial (2016/2018) e Diretor do Departamento de Cultura (2013/2015). Autor do livro Efeitos Penais dos Acordos Administrativos e artigos na área de direito penal econômico. Membro das comissões de Direito Penal e Direito Ambiental do Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP. Reconhecido como advogado mais admirado pela revista análise 500 em 2018, 2019, 2020, 2022, 2023, 2024. Reconhecido pela Leaders League “White Collar Crime Recommended”. Reconhecido pela The Legal 500 Latin America “Recommended” Reconhecido pela Best Lawyers.

Caio Nogueira Domingues da Fonseca

Mestre em Direito Processual Penal pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Penal e Processual Penal pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Presidente da Comissão de Direito do Agronegócio 2025/2027 da OAB/SP Pinheiros. Reconhecido nas especialidades Penal e Tecnologia como advogado mais admirado pela revista Análise Advocacia 2023 e 2024.

1. INTRODUÇÃO

O cenário tributário brasileiro impõe diversos desafios aos setores econômicos. Dentro dos inúmeros casos e formas de tributar, o setor rural se apresenta como um caso singular. Primeiro, porque a legislação confere a opção ímpar ao produtor rural de se manter como pessoa física, ou de adentrar o regime de pessoa jurídica, gerando consequências significativas para a tributação.

Se, por um lado, apesar de sua importância central para a economia brasileira, projetada para este ano compor quase 1/3 do PIB nacional¹, por outro, a quantidade de obras acadêmicas dedicadas ao setor e suas complexidades é consideravelmente inferior ao de outros setores.

Toda a natureza diferenciada dada ao setor rural, como a incidência do Funrural, da contribuição para o Senar, a incidência federal do imposto territorial (ITR), que possui forma de cálculo mais complexa que o IPTU se apresentam como um campo minado de armadilhas tributárias para o produtor.

Aliando-se a um cenário já naturalmente complexo e dotado de multas astronômicas (que por muitas vezes são maiores que o principal), há a tendência do fisco de se utilizar a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) como meio de cobrança de tributos.

O aparato repressivo, em suas vertentes estrutural (pela instituição de núcleos especializados no combate à evasão fiscal), político-organizacional (pela celebração de convênios com os entes executivos de arrecadação) e operacional (com o surgimento de práticas de coerção e convencimento de validade jurídica questionável), tem experimentado uma marcha crescente que transcende o reduto dos sonegadores contumazes, alcançando a universalidade dos meros devedores de impostos.

Essa tendência é preocupante, tendo em vista que a mola mestra do sistema criado pelo STF para verificação de dolo em casos comuns, como o da retenção de verbas como as do Funrural é justamente a contumácia.

1. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/agro/cna-fatia-do-agro-no-pib-deve-fechar-2025-no-maior-nivel-em-22-anos> acesso em 10 de setembro de 2025.

Tal inflexão exige uma profunda e urgente reflexão. Para além das intrínsecas questões de ordem dogmática, a recrudescência da repressão penal, nos moldes em que se manifesta, gera externalidades que operam em franco antagonismo com os objetivos primários de políticas públicas que visam ao estímulo do investimento rural, como os incentivos fiscais voltados ao desenvolvimento regional em estados federativos de menor capacidade econômica.

De maneira paradoxal, assistimos à implementação de um regime de cobrança de tributos pautado na persecução penal com maior expressividade justamente em regiões com forte presença de um agro de pequenos e médios produtores, como o Norte e Nordeste.

Ademais, existe uma cifra oculta, frequentemente negligenciada, que onera sobremaneira o empresariado. Primeiramente, o elevado custo com o corpo jurídico necessário para gerenciar o infinito rol de temas fiscais – tão numerosos quanto as regras emaranhadas neste mosaico normativo que beira a esquizofrenia.

Contudo, há, sobretudo, o grave impacto no fluxo de caixa, imposto pela penosa escolha de se utilizar capital de giro para substituir garantias legais (fianças bancárias e seguros garantia) por depósitos judiciais em ações cíveis ou, em não raras ocasiões, pelo próprio pagamento/parcelamento, com o único desiderato de obter o sobrestamento de feitos penais flagrantemente desprovidos de justa causa, salvaguardando seus diretores estatutários, atuais ou pretéritos, de infundáveis ações penais.

Todo esse cenário impõe ao produtor rural um verdadeiro pânico ao encarar a possibilidade de crescimento e evolução para um panorama de empresariado, a fim de encontrar tarifas mais baixas, ou, principalmente, quando se encara a possibilidade de superação dos patamares superiores do simples nacional.

A criação de custos acessórios à tributação, na figura de uma legião de advogados e contadores especializados torna o processo de investimento rural desvantajoso para qualquer um que já não seja profundamente familiarizado com o tema.

2. OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA APLICÁVEIS ÀS ATIVIDADES RURAIS

A transposição da atividade rural, de uma esfera de subsistência ou de gestão patrimonial para um complexo empreendimento empresarial globalizado, traz consigo a inevitável colisão com o arcabouço penal-tributário.

A Lei nº 8.137/1990, principal diploma legal sobre a matéria, não tipifica o mero inadimplemento, a dívida pura e simples, mas sim a conduta dolosa e fraudulenta que visa à supressão ou redução de tributos.

É a fraude, e não a dívida, que o Direito Penal busca punir. Para o setor rural, três condutas descritas no Artigo 1º deste diploma emergem como os principais focos de autuação e persecução penal, conforme a ementa deste trabalho: a omissão de informações, a geração de créditos indevidos e o uso irregular de benefícios fiscais.

2.1. A omissão de informações e a declaração falsa: a fraude na origem

A conduta descrita no Art. 1º, inciso I (“omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”) é, talvez, a mais primária e difundida forma de sonegação no agronegócio. Ela se bifurca em duas práticas distintas, embora ambas assentadas na mentira: a omissão de receitas e a falsidade declaratória em tributos patrimoniais.

A omissão de receitas (conhecida coloquialmente como “venda por fora” ou “caixa dois”) é a prática de comercializar parte da produção, seja safra de grãos (soja, milho), seja gado, sem a correspondente emissão de Nota Fiscal de Produtor (NFP-e) ou com valores a menor.

Ao fazê-lo, o produtor impede que essa receita ingresse em sua escrituração formal. Se o produtor for pessoa física, não constará no Livro Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR), obrigatório para aqueles com receita bruta anual superior a R\$ 4,8 milhões.

Se for pessoa jurídica, a receita não transitará pela contabilidade regular (Lucro Real ou Presumido). O resultado direto é a redução artificial da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPF ou IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Esta conduta, embora pareça simples, é hoje o principal alvo do cruzamento de dados da Receita Federal. O Fisco, ao ter acesso às movimentações financeiras do produtor (via e-Financeira), pode identificar depósitos bancários de origem não comprovada, bem como faz o cruzamento entre informações fiscais de fornecedores e compradores.

A jurisprudência administrativa (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e judicial, com base no Art. 42 da Lei nº 9.430/96, permite a presunção legal de omissão de receitas quando o contribuinte, intimado, não comprova a origem dos depósitos em sua conta bancária.

Para o produtor rural pessoa física, isso é devastador, pois a confusão patrimonial entre suas contas pessoais e as da atividade rural é histórica. Um depósito de um parente, um empréstimo informal ou a venda de um bem pessoal (como um veículo), se não devidamente documentado e lastreado, pode ser presumido pela fiscalização como receita da atividade rural e, se o dolo for inferido (especialmente pela reiteração), servir de lastro para a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

A segunda vertente, a prestação de declaração falsa, é notória na apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). O ITR é um tributo federal de caráter extrafiscal, cujo objetivo é estimular a produtividade das propriedades rurais.

Sua base de cálculo é o Valor da Terra Nua (VTN), e suas alíquotas são progressivas inversamente proporcionais ao Grau de Utilização (GU) da terra. O crime se configura quando o produtor, de forma dolosa e consciente, informa na Declaração do ITR (DITR) um VTN flagrantemente inferior ao valor de mercado ou declara um Grau de Utilização fictício.

A complexidade reside na prova do dolo. A avaliação do VTN segue normas técnicas (NBR 14.653 da ABNT) e é, por natureza, um campo de controvérsia avaliatória. Uma mera discrepância entre o VTN declarado pelo produtor e o valor apurado pelo Fisco (muitas vezes baseado em Sistemas de Preços de Terras – SIPT, das próprias prefeituras ou de Secretarias de Agricultura) é uma divergência técnica, a ser resolvida na esfera administrativa.

O delito não é errar a avaliação; a tipicidade incide quando há falso. A conduta penal exige a prova de que o produtor utilizou um valor vil,

sabidamente inverídico (ex: declarar R\$ 1.000/ha onde o SIPT e os negócios da região indicam R\$ 50.000/ha), ou que mentiu sobre fatos objetivos e verificáveis (declarar 80% de área de lavoura quando a fiscalização por satélite e o sensoriamento remoto comprovam 80% de mata nativa), com o dolo específico de reduzir o imposto. A doutrina de Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2022) é clara ao afirmar que a norma penal-tributária não pune o erro, a culpa ou a interpretação, mas sim o artifício e a simulação deliberada.

2.2. A geração de créditos indevidos e a fraude contábil estruturada

A segunda modalidade de fraude estruturada, prevista nos incisos II, III e IV do Art. 1º, é a geração de créditos fiscais ou a dedução de custos fictícios para abater o lucro tributável. No agronegócio, isso se materializa na utilização de notas fiscais “frias” ou “calçadas” (ideologicamente falsas).

O produtor rural (PF ou PJ) que apura seu resultado pela via do Lucro Real ou pelo Livro Caixa tem o direito de deduzir os custos e despesas da atividade (insumos, arrendamento etc.).

A prática delituosa consiste em “comprar” notas fiscais de empresas de fachada (“noteiras”) ou de fornecedores coniventes, simulando aquisições que nunca ocorreram ou inflando os valores das operações reais (MACHADO, 2022). Ao lançar esses documentos falsos em sua escrituração, o produtor cria despesas fictícias que reduzem drasticamente o lucro da atividade, levando à supressão indevida do IRPJ, CSLL ou IRPF.

O Fisco tem combatido essa prática através de operações de larga escala, como a “Operação Dagon” (analisada no Capítulo 4), que focou exatamente em redes de empresas “noteiras” que forneciam notas falsas de insumos para produtores rurais.

O cruzamento entre a nota fiscal eletrônica, o manifesto de transporte (MDF-e) comprova que o caminhão jamais existiu ou fez aquela rota, e a ausência de registro de defensivos nos órgãos de controle (como o INDEA, no Mato Grosso) rapidamente expõe a fraude.

Uma fronteira mais cinzenta, mas igualmente perigosa, reside na apropriação de créditos de tributos não-cumulativos, como FUNRURAL e o ICMS. O produtor tem direito a creditar-se de insumos. Contudo, a definição de “insumo” é objeto de intensa disputa administrativa e judicial (vide o Tema 779 do STJ para PIS/COFINS).

O crime não é o produtor que toma um crédito “não autorizado” (ex: creditar-se do gasto com marketing, o que será glosado pelo Fisco). O crime é o produtor que toma um crédito “inexistente” (lastreado em nota fria) ou que adultera a escrituração para tomar o mesmo crédito múltiplas vezes. Novamente, a distinção está entre a controvérsia jurídica (ilícito administrativo) e a fraude fática (ilícito penal).

2.3. O uso irregular de benefícios fiscais: a simulação como crime

A terceira conduta, mais sofisticada, é o uso irregular de benefícios fiscais. O agronegócio é um setor altamente incentivado, com uma miríade de regimes especiais, isenções, reduções de base de cálculo e créditos presumidos, especialmente em matéria de ICMS e IRPJ. O crime não reside no planejamento tributário (elisão fiscal), que é o direito do contribuinte de organizar seus negócios da forma menos onerosa, dentro da lei, mas na simulação para obter vantagens indevidas (evasão fiscal).

Exemplos clássicos incluem a simulação de operações de exportação. A Constituição Federal garante imunidade de ICMS sobre exportações (Art. 155, § 2º, X, “a”). O crime se configura quando uma agroindústria simula uma venda para o exterior (muitas vezes para uma trading de fachada), mas o produto (soja, carne) é, na verdade, reintroduzido e vendido no mercado interno, sem o pagamento do ICMS (“saída fictícia”).

Outro exemplo é a fraude em benefícios regionais. Programas como os da SUDAM (Amazônia) e SUDENE (Nordeste) oferecem vultosos descontos de IRPJ para empreendimentos localizados nessas áreas. A fraude ocorre quando o produtor declara falsamente que sua atividade (ex: um projeto de irrigação ou pecuária intensiva) está localizada no polígono incentivado, ou quando simula operações através de uma filial fictícia (“estabelecimento fantasma”), enquanto toda a produção real ocorre em outra localidade não incentivada.

A jurisprudência do CARF é farta em glosar esses benefícios por ausência de substância econômica (*substance over form*). Quando essa ausência de substância é dolosa, criada artificialmente apenas para fraudar o Fisco, a conduta se amolda ao Art. 1º (BITENCOURT, 2020).

Em síntese, o Artigo 1º da Lei 8.137/1990 atinge o produtor rural que, intencionalmente, mente (omite receita ou falseia declaração), frauda (usa

notas frias) ou simula (usa indevidamente benefícios) para não pagar tributos.

2.4. Os crimes de apropriação indébita tributária: artigo 2º e a posição de responsável do produtor

Se os crimes tipificados no Artigo 1º da Lei 8.137/1990 punem a fraude (a astúcia) empregada pelo contribuinte direto para suprimir um tributo que ele próprio deve, os delitos do Artigo 2º, notadamente o seu inciso II, inauguram uma lógica distinta: a punição pela infidelidade do agente na sua função de intermediário da arrecadação.

O Art. 2º, inciso II, tipifica a conduta de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

Neste cenário, o produtor rural (seja ele pessoa física empregadora ou pessoa jurídica complexa) não é o contribuinte *de facto* do montante, mas sim um responsável tributário ou substituto. Ele age, por ficção legal, como um “fiel depositário” do valor que pertence ao Fisco.

Na atividade rural, esta tipificação se materializa em três cenários principais e de alto risco:

1. **Apropriação de Contribuição Previdenciária (INSS/FUNRURAL Retido):** O produtor rural, na qualidade de empregador (seja PF ou PJ), ao pagar o salário de seus funcionários (trabalhadores rurais), desconta a contribuição previdenciária (INSS) diretamente da folha de pagamento. O valor descontado não pertence ao produtor, tampouco ao funcionário; pertence à Previdência Social. Ao “deixar de recolher” esse valor (não pagar a Guia de Previdência Social – GPS), o produtor se apropria de um montante que apenas transitou por seu caixa. O mesmo se aplica ao FUNRURAL, quando ele adquire produtos de outro produtor pessoa física e atua como responsável por reter e recolher a contribuição.
2. **Apropriação do ICMS-ST (Substituição Tributária):** Em operações de maior porte, a agroindústria, cooperativa ou grande produtor pode ser designado pela legislação estadual como substituto tributário. Ele cobra, embutido no preço de venda, o ICMS que seria devido pelo restante da cadeia (ex: o distribuidor, o varejista). O

valor cobrado do adquirente (o substituído) também não pertence ao produtor; ele deve ser repassado ao Estado. O não repasse configura a conduta do Art. 2º, II.

3. **Apropriação do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte):** Ao pagar por serviços de terceiros (como transportadoras, consultores agrônômicos autônomos) ou salários de funcionários acima da faixa de isenção, o produtor é obrigado a reter o Imposto de Renda na fonte. Similarmente, o não repasse desses valores à Receita Federal enquadra-se na mesma lógica delitiva.

A importância dogmática desta distinção é imensa e será o foco do próximo capítulo. Diferente do Artigo 1º, onde o crime exige uma fraude material (a “nota fria”, a “declaração falsa”), o crime do Artigo 2º é, em tese, omissivo puro: basta “deixar de recolher”.

É exatamente nesta fronteira que reside a maior tensão entre o Fisco e o contribuinte, e que a jurisprudência dos Tribunais Superiores foi chamada a intervir. O debate central é definir se o mero inadimplemento (o não pagamento por dificuldades de caixa, como uma quebra de safra ou uma crise de mercado) de um tributo declarado e retido é suficiente para a configuração do crime, ou se seria necessária a demonstração de um dolo específico de apropriação (o *animus rem sibi habendi*), de uma fraude contábil para esconder o não repasse, ou da contumácia delitiva.

Enquanto o Artigo 1º pune o produtor que fraudula para reduzir seu próprio imposto, o Artigo 2º pune o produtor que, agindo como agente de arrecadação do Estado, apropria-se do valor retido de terceiros, utilizando o capital do Fisco como seu próprio capital de giro.

3. DOGMÁTICA PENAL-TRIBUTÁRIA: A FRONTEIRA DO DOLO, A RESPONSABILIDADE E OS CRIMES REFLEXOS

A aplicação da norma penal-tributária, como visto, não é automática. Ela exige uma análise dogmática aprofundada para definir os limites da tipicidade, especialmente a fronteira que separa o ilícito administrativo (a dívida) do ilícito penal (o crime). Este capítulo analisa essa fronteira com base na jurisprudência recente, bem como as consequências da persecução penal na definição da responsabilidade e nos crimes conexos, como a lavagem de dinheiro.

3.1. A fronteira do dolo: da súmula vinculante 24 ao RHC 163.334

A dogmática penal-tributária repousa sobre um pilar fundamental: o Direito Penal não é e não pode ser utilizado como instrumento de cobrança de tributos. A prisão por dívida é vedada pela Constituição Federal e por tratados internacionais (Pacto de San José da Costa Rica).

Portanto, a “fronteira” entre o dever e o cometer um crime reside, invariavelmente, no dolo. A jurisprudência dos Tribunais Superiores estabeleceu balizas claras e distintas para aferir esse dolo, a depender da conduta.

Para os crimes do Artigo 1º (Sonegação por Fraude): A fronteira aqui é dúplice. A primeira barreira é de natureza processual-objetiva, estabelecida pela Súmula Vinculante nº 24 do STF: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.” (BRASIL, 2009).

O “lançamento definitivo” é o ato administrativo que encerra a discussão na esfera fiscal (seja pela ausência de impugnação do contribuinte ou, mais comumente, por uma decisão final do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF). A Súmula garante o direito do produtor de discutir a legalidade da cobrança (ex: o seu direito a um crédito de PIS/COFINS, ou a validade do seu VTN declarado) em sua plenitude administrativa, sem a ameaça de uma ação penal. A *persecutio criminis* só pode iniciar após o Estado (Fisco) afirmar, de forma definitiva, que o tributo é devido e que a sua supressão decorreu de fraude.

A segunda barreira é subjetiva: a necessidade de comprovação do dolo de fraudar (*animus fraudandi*). Não basta o Fisco provar que o tributo não foi pago; ele deve provar que o agente mentiu ou simulou para não o fazer. O Direito Penal Tributário não pune o erro, a culpa, a interpretação equivocada da norma (o “planejamento tributário malsucedido”), mas sim o artifício, o ardid, a simulação consciente (MACHADO, 2022).

Para os crimes do Artigo 2º, inciso II (Apropriação Indébita): Aqui, a jurisprudência enfrentou seu maior desafio: diferenciar o devedor do criminoso em casos em que o tributo é declarado, mas não pago (ex: ICMS-ST, FUNRURAL ou INSS retido). Durante anos, discutiu-se se o mero “deixar de recolher” um tributo retido de terceiro já configuraria o crime, pois o agente estaria se apropriando de um valor que não lhe pertence.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RHC 163.334/SC pacificou a questão e redefiniu a dogmática do Art. 2º (BRASIL, 2019). A Corte estabeleceu que o mero inadimplemento, mesmo de tributo retido (como o ICMS declarado), não é crime. O que se pune é o dolo de apropriação (*animus rem sibi habendi*).

O STF também indicou dolo deve ser aferido: pela contumácia. No voto condutor, o Ministro Luís Roberto Barroso diferenciou o inadimplente eventual (o produtor que, por uma dificuldade de fluxo de caixa genuína, como uma quebra de safra, seca, ou queda abrupta de preços atrasa o recolhimento) do inadimplente contumaz. Este último é o agente que, de forma sistemática, deliberada e reiterada, faz do não recolhimento de tributos a sua estratégia de negócio, usando o dinheiro público como seu capital de giro habitual, criando uma vantagem ilícita e praticando concorrência desleal.

A contumácia, portanto, se torna um elemento do tipo penal, mas o principal vetor probatório do dolo de apropriação, integrando a tipicidade subjetiva.

3.2. Extinção da punibilidade pelo pagamento

A natureza arrecadatória do Direito Tributário sobrepõe-se, no Brasil, à natureza punitiva do Direito Penal. A Lei nº 10.684/2003, em seu Artigo 9º, estabelece que “é suspensa a pretensão punitiva do Estado [...] e extinta a punibilidade dos crimes [...] quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos”.

Esta norma, de política criminal clara, permite que o agente, mesmo após a RFFP ou o recebimento da denúncia, pague o tributo devido (com todos os consectários legais, incluindo multas) e, com isso, “apague” o crime. A jurisprudência, notadamente no HC 116.828/SP (STF), consolidou o entendimento de que esse pagamento pode ocorrer a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da condenação penal, resolvendo-se a situação pela extinção da pena (BRASIL, 2013).

A RFFP é, na prática, utilizada como uma ferramenta de coerção processual para forçar o contribuinte a aderir a parcelamentos ou a efetuar o pagamento integral, abdicando de seu direito de discutir a legalidade da cobrança, com o único fim de evitar a persecução penal.

3.3. Responsabilidade penal: gestores, contadores e interpostas pessoas

A definição da autoria em crimes tributários praticados no âmbito de uma empresa rural complexa é um desafio central. A responsabilidade penal é subjetiva, não admitindo presunções baseadas apenas no contrato social.

A jurisprudência aplica a Teoria do Domínio do Fato, determinando que responde pelo crime não necessariamente o proprietário da terra ou o sócio administrador formal, mas quem detinha o poder de facto de decidir sobre a conduta ilícita (BITENCOURT, 2020). Se um gestor financeiro ou um gerente de fazenda, com autonomia, decide pela compra de “notas frias” ou pela apropriação contumaz do INSS retido, a ele deve ser imputada a conduta. Se, contudo, ele age sob ordens diretas do produtor-proprietário, este último é o autor mediato, e o gestor, autor imediato.

O contador, por sua vez, não é, por regra, responsável pelos crimes tributários do seu cliente. Sua responsabilidade exige a prova de sua adesão subjetiva e dolosa à conduta.

Se o contador meramente escritura os documentos (falsos) que o produtor lhe entrega, sem ter ciência da fraude, não há crime. Contudo, se ele ativamente aconselha a fraude, cria a nota “fria” ou elabora a contabilidade fictícia para dar lastro à simulação, ele responde como coautor ou partícipe (Art. 29, CP).

A utilização de “laranjas” (funcionários, parentes ou terceiros) para figurarem como proprietários de terras ou sócios de empresas rurais é um mecanismo clássico de fraude (Art. 1º). O objetivo é pulverizar o faturamento real do produtor para mantê-lo artificialmente em regimes tributários mais benéficos (como o Simples Nacional, ou como Pessoa Física abaixo do limite do LCDPR), ou simplesmente ocultar o verdadeiro beneficiário da riqueza. A investigação, nestes casos, foca em desvelar o “beneficiário final” através da análise de quem, de facto, auferes os lucros e comanda a operação.

3.4. Crimes reflexos: falsidade documental e lavagem de dinheiro

A prática da sonegação fiscal raramente é um ato isolado; ela geralmente se conecta a outros tipos penais, como crimes-meio ou crimes-fim.

Falsidade Documental (Crime-Meio) e o Princípio da Consunção: A “nota fria” de insumo ou a Declaração de ITR ideologicamente falsa são, em tese, crimes de Falsidade Documental (Art. 299, CP).

Contudo, a jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores aplica o Princípio da Consunção (absorção), consolidado na Súmula 17 do STJ (por analogia): “Quando o falso se exaure no estelionato [sonegação], sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido.” (BRASIL, 1990). Isso significa que, se o documento falso foi criado e utilizado exclusivamente para sonegar o tributo (ex: abater o IRPF), o agente responde apenas pelo crime-fim (Art. 1º da Lei 8.137/90).

Lavagem de Dinheiro (Crime-Fim Autônomo): Este é o reflexo mais grave e perigoso para o produtor rural. O crime tributário (sonegação) é um delito antecedente da Lavagem de Dinheiro (Lei nº 9.613/98). O ato de sonegar gera um capital ilícito. O ato posterior de utilizar esse capital para “ocultar ou dissimular” sua origem, praticando atos de integração, é um novo crime, autônomo.

Para fins de contextualização, o COAF (2015, p. 1) define que a lavagem de dinheiro é “um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação na economia de cada país, de modo transitório ou permanente, de recursos, bens e valores de origem ilícita”.

Exemplo prático: O produtor que sonega R\$ 10 milhões em IRPF (pela omissão de receitas na venda de soja) comete o crime do Art. 1º. Se, ato contínuo, ele utiliza esses R\$ 10 milhões (que não têm lastro legal) para comprar uma nova fazenda ou um lote de gado, ele está praticando o crime de Lavagem de Dinheiro, pois está “limpando” o capital ilícito e o reinserindo na economia com aparência lícita.

O ponto dogmático crucial é que a lavagem é autônoma. A jurisprudência do STJ tem se firmado no sentido de que, mesmo que o produtor pague o tributo sonegado e extinga a punibilidade do crime fiscal (conforme item 3.2), ele não extingue a punibilidade do crime de lavagem de dinheiro, pois o ato de ocultar o patrimônio ilícito (praticado antes do pagamento) já se consumou e ofendeu um bem jurídico distinto (a ordem econômico-financeira) (BOTTINI; BIANCHINI, 2017).

4. O COMPLIANCE FISCAL E CASOS EMBLEMÁTICOS NO AGRONEGÓCIO

O cenário de alta complexidade normativa, somado ao poder da fiscalização digital e à gravidade da dogmática penal (especialmente a autonomia da lavagem de dinheiro), impõe ao agronegócio a necessidade de abandonar a informalidade. O compliance fiscal, ou a governança tributária, deixa de ser um “custo acessório” para se tornar a principal ferramenta de mitigação de riscos e de sobrevivência do negócio.

4.1. Boas Práticas de Governança e Compliance Fiscal

O compliance fiscal no agronegócio pode ser definido como o conjunto de procedimentos internos, contínuos e integrados, destinados a garantir a conformidade absoluta com a legislação tributária, prevenindo autuações, multas e, em última instância, a persecução penal (SOUSA, 2021). Para o produtor rural, isso se traduz em práticas concretas:

A principal fonte de erros que podem ser interpretados como “omissão de informações” é a confusão patrimonial entre a pessoa física do produtor e a atividade rural (seja ela PF ou PJ). A primeira e mais vital boa prática é a segregação total das contas bancárias e dos centros de custo.

Para evitar a contaminação por “créditos indevidos”, é imperativo criar um sistema de *due diligence* para a cadeia de suprimentos. Isso envolve a verificação da idoneidade dos fornecedores de insumos, a checagem da existência real da empresa (evitando “noteiras”) e a garantia de que o produto adquirido (ex: defensivos) possui registro e que o transporte está acobertado por documentação válida.

A fiscalização moderna é digital. A Receita Federal e as Secretarias de Fazenda cruzam dados em tempo real. A principal ferramenta de compliance é, portanto, garantir a consistência absoluta das informações prestadas em todas as frentes:

1. Livro Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR): Deve refletir com exatidão todas as receitas e despesas, lastreadas em documentos idôneos.
2. e-Financeira: As movimentações bancárias do produtor devem ser compatíveis com a receita declarada no LCDPR ou na ECF (Pessoa Jurídica).

3. eSocial: A folha de pagamento e a retenção de INSS/FUNRURAL devem estar alinhadas com a contabilidade.
4. NFP-e e MDF-e: A emissão de notas de venda e os manifestos de transporte devem fechar a cadeia de circulação da mercadoria.

O compliance, neste contexto, é usar a mesma tecnologia que fiscaliza para organizar a empresa, assegurando que “o que foi feito” é exatamente “o que foi declarado” (SILVA, 2022). É a única forma de diferenciar, de modo probatório, o planejamento tributário lícito (elisão) da fraude (evasão).

4.2. Casos Emblemáticos: A Teoria na Prática

A importância da distinção entre os tipos de fraude e a eficácia da fiscalização digital são corroboradas por operações recentes da Receita Federal, que servem como “casos emblemáticos” das condutas descritas no Capítulo 2.

A Operação Dagon, deflagrada em 2024, é um exemplo paradigmático da fraude de créditos indevidos (Art. 1º, II a IV). A investigação focou em produtores rurais (pessoas físicas) que utilizavam notas fiscais eletrônicas falsas, emitidas por empresas “noteiras” de fachada, para simular a compra de insumos agrícolas. A Receita Federal estimou a sonegação de Imposto de Renda Pessoa Física em mais de R\$ 550 milhões. O *modus operandi* era exatamente o descrito no Capítulo 2: a criação de custos fictícios para reduzir artificialmente o lucro da atividade rural.

A operação só foi possível pelo cruzamento de dados que identificou empresas “noteiras” sem capacidade operacional emitindo volumes bilionários de notas para produtores em diversos estados (AGÊNCIA BRASIL, 2024).

Em outra frente, a Operação Declara Agro (deflagrada em 2021) focou na omissão de informações (Art. 1º, I). A Receita Federal identificou, através do cruzamento da e-Financeira (movimentação bancária) com as declarações de IRPF, milhares de produtores rurais com “variação patrimonial incompatível”. Eram agentes que, embora declarassem baixa receita ou até prejuízo em sua atividade rural, apresentavam aquisições patrimoniais (terras, veículos de luxo, imóveis) ou movimentações financeiras muito superiores.

A operação é um caso claro de detecção da “venda por fora”, onde o dinheiro não transitou pela escrituração fiscal, mas foi identificado no sistema bancário ou na aquisição de bens (RECEITA FEDERAL, 2021).

Estes casos emblemáticos provam que a fiscalização moderna não busca o inadimplente eventual (que atrasa o pagamento do FUNRURAL), mas sim o fraudador contumaz e estruturado. O compliance fiscal, portanto, não é um “custo acessório”, como ironizado na introdução, mas a única estrutura de defesa efetiva e o pilar de sustentação da governança no agro-negócio moderno.

5. CONCLUSÃO

A trajetória percorrida neste artigo confirma a tese delineada na introdução: o produtor rural brasileiro, pilar da economia nacional, encontra-se em uma intersecção perigosa entre a complexidade de um sistema tributário singular e a instrumentalização perversa do Direito Penal como ferramenta de arrecadação.

A análise dos Capítulos 2, 3 e 4 demonstrou que, embora a dogmática penal-tributária e a jurisprudência dos Tribunais Superiores tenham tentado estipular barreiras claras para diferenciar o mero inadimplente do criminoso, a práxis da fiscalização e da persecução penal encontra na complexidade do caso concreto dificuldades para adotar conceitos como contumácia e domínio do fato.

Este estudo demonstrou que a fronteira entre o ilícito administrativo e o crime tributário se torna turva quando aplicadas aos casos concretos, principalmente no meio rural.

A patologia do sistema reside na intersecção desses institutos. A extinção da punibilidade pelo pagamento (analisada no Capítulo 3), que deveria ser uma política de incentivo à regularização, tornou-se o principal mecanismo de coerção processual. O produtor, ao receber uma RFFP, é confrontado com a escolha de utilizar o fluxo de caixa para pagar (ou parcelar) um débito, muitas vezes disputável, ou arcar com o custo reputacional, financeiro e psicológico de uma ação penal.

O cenário se agrava exponencialmente quando se constata a autonomia do crime de lavagem de dinheiro. Como visto, o pagamento do tributo sonegado não extingue, aos olhos da jurisprudência majoritária, a punibilidade do ato de ocultar ou dissimular os valores ilicitamente obtidos. O