

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Responsabilidade Pessoal dos Administradores por Atos Praticados com Abuso de Poder

Humberto Ávila

Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, onde é Chefe do Departamento de Direito Econômico e do Trabalho e Coordenador Geral do Programa de Pós-Graduação em Direito. Livre Docente pela Universidade de São Paulo. Doutor pela Universidade de Munique, Alemanha.

Resumo

O artigo aborda o tema da responsabilidade tributária dos administradores, especificamente quando agem sem poderes e em prejuízo da sociedade. Analisa se a responsabilidade, nesses casos, é exclusivamente da sociedade, desta em conjunto com os seus então administradores, ou apenas destes, em razão da prática de atos sem poderes e com infração à lei. Para alcançar essa resposta, o artigo examina os fundamentos constitucionais e legais da responsabilidade tributária.

Palavras-chave: responsabilidade tributária; administradores e abuso de poder.

Abstract

The article approaches the issue of tax liability of managers, specifically when they act without authority and prejudice the society. It analyses whether the liability in such cases is only of the society, of the society in conjunction with the managers, or just of those in due to the performance of acts without authority and in violation of the law. To achieve this outcome, the article examines the constitutional and legal fundamentals of the tax liability.

Keywords: tax liability; managers and abuse of power.

Introdução

Questão tormentosa, ainda hoje, é a de saber se a responsabilidade dos administradores que agem sem poderes e em prejuízo da sociedade que dirigem é pessoal e exclusiva, ou solidária e conjunta com a da sociedade.

O propósito deste ensaio é bem restrito, e consiste em saber de quem é a responsabilidade pelos créditos tributários quando os administradores agem sem poderes e em prejuízo da sociedade - se a responsabilidade é exclusivamente da sociedade; desta em conjunto com os seus então administradores; ou apenas destes, em razão da prática de atos sem poderes e com infração à lei.

Para responder a essa indagação, é preciso, em primeiro lugar, examinar os fundamentos constitucionais, diretos e indiretos, da responsabilidade tributária, que devem orientar tanto a sua instituição pelo Poder Legislativo, quanto a sua interpretação pelo Poder Judiciário; em segundo lugar, é necessário analisar os fundamentos legais da responsabilidade tributária, de modo a verificar qual a extensão

da regra que fixa a responsabilidade de terceiros no caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. É o que se passa a fazer.

1. Fundamentos Constitucionais

1.1. Considerações gerais

A Constituição Federal reservou à lei complementar a edição de normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III). As normas gerais são instrumento de realização dos princípios federativo e da segurança jurídica: elas são exigidas para regular, de maneira previsível e uniforme, em âmbito nacional, as relações entre os entes federados ou entre estes e os sujeitos passivos das obrigações tributárias.¹

Por dizer respeito à relação previsível e uniforme entre os entes federados e os sujeitos passivos, a responsabilidade tributária é obviamente matéria de normas gerais. Embora haja ampla liberdade de configuração legislativa na fixação das suas hipóteses, tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Judiciário deverão levar em consideração, na instituição e na interpretação das normas gerais sobre responsabilidade tributária, respectivamente, os princípios fundamentais direta ou indiretamente aplicáveis.

Dentre estes princípios, três merecem destaque para o deslinde do presente caso: o princípio da continuidade da atividade empresarial, o princípio da segurança jurídica e o princípio da pessoalidade das penas.

1.2. Princípio da continuidade empresarial

O princípio da continuidade da atividade empresarial estabelece o ideal de permanência das características pessoais, organizacionais, estratégicas e financeiras da empresa, como instrumento de promoção de finalidades públicas e privadas, como o fomento e a conservação de postos de trabalho, de investimentos, de propriedades, de expectativas familiares e até de símbolos empresariais.²

O ideal de continuidade empresarial está normativamente fundado em normas que protegem direitos fundamentais e em normas que limitam ou condicionam a atuação estatal.

De um lado, a finalidade de permanência empresarial está baseada nas normas que protegem os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade na medida em que eles pressupõem a estabilidade do ordenamento jurídico e a permanência da empresa para a sua eficácia. Com efeito, somente em um ambiente de durabilidade normativa e institucional é possível exercer plenamente as liberdades de escolha, de trabalho e de atividade econômica.

Daí se dizer que o ideal de continuidade, além de estar diretamente fundado nos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, também está indireta-

¹ ÁVILA, Humberto. "Lei complementar sobre normas gerais". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 157. São Paulo: Dialética, 2008, p. 109.

² MOHN, Reinhard. *Sicherung der Unternehmenskontinuität*. Gütersloh: Bertelsmann, 1985, p. 8; OLBRICH, Michael; e HERING, Thomas. *Unternehmensnachfolge*. München: Oldenburg, 2003, p. 18; KRUSE, Heinrich Wilhelm. "Haftung des Betriebsunternehmers". In: TIPKE, e KRUSE. *Abgabenordnung Kommentar*. 16ª ed. Köln: Otto Schmidt, 1996, parágrafo 75, item 1, p. 68.

mente alicerçado nos direitos fundamentais ao trabalho, à propriedade e à liberdade.³

De outro lado, o ideal de continuidade empresarial também está fundado nas normas que limitam ou condicionam a atuação estatal, notadamente - embora não só - na regra de competência para tributar a renda (art. 153, III) e na regra que proíbe a instituição de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV).

A regra constitucional de competência que atribui à União poder para tributar a renda, assim entendido o acréscimo patrimonial em um dado período, permite a tributação apenas de resultados positivos e, em razão disso, exclui o poder de tributar a fonte ou o patrimônio necessários à sua produção.⁴ Assim, ao permitir a tributação do resultado, mas não da fonte ou do patrimônio indispensáveis à sua geração, a Constituição pressupõe e garante a continuidade empresarial - o Estado não quer a empresa, mas apenas os seus resultados, de modo que a empresa deve permanecer, inclusive para produzir mais resultados tributáveis.

A vedação de instituição de tributo com efeito de confisco proíbe a restrição excessiva dos direitos fundamentais de liberdade, de propriedade, de igualdade e de dignidade.⁵ Logo, ao autorizar a tributação de resultados econômicos, desde que sem apropriação arbitrária dos meios indispensáveis à sua produção, a Constituição também requer e protege a continuidade empresarial - aquilo que for necessário à permanência da empresa está fora do poder de tributar.

As considerações feitas até aqui, conquanto breves, são suficientes para demonstrar que a continuidade da atividade empresarial é um ideal constitucional que, além de não poder ser restringido, deve ser promovido pelo Estado. Não é por outro motivo que o Código Tributário Nacional prevê uma série de regras destinadas a assegurar a permanência da empresa e evitar a sua extinção, como as regras de sucessão empresarial (arts. 132 e 133), as regras de parcelamento de débitos (art. 151, I e VI) e a regra de recuperação judicial (art. 191-A).

Pois bem, o princípio da continuidade da atividade empresarial tem enorme importância para o deslinde do caso ora examinado. Isso porque, a pretexto de fixar a responsabilidade tributária, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário não poderão adotar interpretação que, em vez de levar à continuidade da empresa e à tributação restrita dos seus resultados positivos, possa conduzir à sua extinção e à tributação do seu próprio patrimônio e, com isso, à aniquilação de postos de trabalho, de investimentos, da propriedade, de expectativas familiares e de símbolos empresariais.

1.3. Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica exige que as obrigações tributárias, tanto as decorrentes de fatos geradores de tributos, quanto as advindas de fatos geradores de responsabilidade, sejam determináveis, estáveis e previsíveis.⁶

³ LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 287 *et seq.*

⁴ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 158, 466.

⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 279 *et seq.*

No que concerne à responsabilidade tributária, a exigência de segurança jurídica significa, em primeiro lugar, que ela deverá ser *expressamente* estabelecida em lei e que, como decorrência disso, o intérprete não poderá criar hipóteses de responsabilidade não previstas em lei. Para o caso em pauta, tal prescrição também é importante, pois impede que se possa atribuir responsabilidade tributária não estabelecida previamente pela legislação. A extensão da responsabilidade depende de previsão em regra geral e abstrata, não podendo ser criada sem base em lei por decisão individual e concreta, não apenas por causa do princípio da segurança jurídica, que ora se analisa, como também em razão das normas que o concretizam, como o princípio constitucional da legalidade (art. 150, I) e a regra legal que proíbe o uso da analogia para criar obrigação tributária (art. 108, parágrafo 1º, do CTN).

A exigência de segurança jurídica quer dizer, em segundo lugar, que o intérprete não poderá alargar ou modificar as hipóteses de responsabilidade previstas pela legislação. Para o caso ora examinado, tal assertiva é igualmente decisiva, pois proíbe que o intérprete fixe a responsabilidade tributária *sem* exclusão do contribuinte quando a legislação a estabelece *com* a sua exclusão, ou que ele fixe uma responsabilidade *solidária ou subsidiária* quando a legislação prevê uma responsabilidade *pessoal*.

1.4. Princípio da pessoalidade da pena

O princípio da pessoalidade da pena estabelece que a sanção deve restringir-se à pessoa responsável pela infração, nunca indo além dela.

A principal sanção imposta pelo Direito Tributário é a multa, que pode assumir tanto caráter indutor quanto caráter punitivo. Neste último caso, a multa enquadra-se como verdadeira penalidade, estando, portanto, sujeita às normas aplicáveis em matéria de punições, como os princípios da legalidade, do devido processo legal, da pessoalidade da pena, da proibição de penalização com efeito de confisco, e assim por diante.

As considerações anteriores, embora singelas, bastam para demonstrar que a multa de ofício não pode ser imposta à empresa quando a falta cometida não seja de sua responsabilidade. Bem por isso que o Código Tributário Nacional, concretizando o princípio constitucional da pessoalidade da pena, restringe a responsabilidade por infrações àquele que comete a falta: de acordo com o art. 137, a responsabilidade é pessoal do agente quando o ato praticado, entre outros elementos, envolver dolo específico ou a prática de um crime ou contravenção.

O princípio da pessoalidade da pena também assume especial relevância para o caso em pauta. Isso porque não se poderá adotar interpretação que, em vez de levar à responsabilidade do autor da infração, conduza à responsabilidade da sua vítima. Responsabilidade, como denota o próprio termo e com a vênua para a obriedade, deve ser atribuída apenas a quem é responsável pelo ato que provocou o surgimento da obrigação.

Todos esses fundamentos devem orientar a instituição das hipóteses de responsabilidade tributária pelo Poder Legislativo e a sua interpretação pelo Poder Judiciário, como se passa a demonstrar.

2. Fundamentos Legais

2.1. Prática de atos com excesso de poderes e infração à lei

O Código Tributário Nacional, no exercício da competência para instituir normas gerais de Direito Tributário, introduz o capítulo da responsabilidade tributária do seguinte modo:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, *excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*” (Destaque nosso)

Logo se vê que, para o Código Tributário Nacional, há duas grandes espécies de responsabilidade tributária: a responsabilidade de terceiros *com exclusão* da responsabilidade do contribuinte e a responsabilidade de terceiros *sem exclusão* da responsabilidade do contribuinte.

O Código Tributário Nacional possui uma seção específica contendo dois dispositivos: um prevendo a responsabilidade *subsidiária* de terceiros, quando for impossível cobrar o débito tributário do contribuinte (art. 134), e outro estabelecendo a responsabilidade *pessoal* de terceiros, quando houver violação à lei ou ao contrato social (art. 135). Assim dispõe o Código no segundo caso:

“Art. 135. São *pessoalmente* responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

A leitura do dispositivo acima transcrito permite verificar que, no caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, a responsabilidade dos administradores é *pessoal* e, pois, *com exclusão* da responsabilidade do contribuinte. A essa conclusão se chega pela análise do texto e do contexto normativo.

O texto normativo é cristalino: a responsabilidade é *pessoal*. Em vez de mencionar a responsabilidade, sem qualificá-la, como fez em outros dispositivos (arts. 130, 132 e 136), o legislador, na hipótese de responsabilidade dos administradores que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, preferiu qualificar expressamente de *pessoal* a sua responsabilidade.

Mas mesmo que houvesse dúvida - o que se aceita como uma mera concessão ao debate -, ela seria logo desfeita pelo exame do contexto normativo. Com efeito, o Código Tributário Nacional, quando trata da responsabilidade tributária, utiliza vários termos para caracterizar a responsabilidade ou os responsáveis: “pessoalmente” (art. 131); “integralmente” ou “subsidiariamente” (art. 133); “solidariamente” (art. 134); “pessoal” (art. 137). O uso de termos diferentes para casos diversos denota, com absoluta clareza, a intenção objetiva de atribuir regimes jurídicos distintos aos casos de responsabilidade tributária, pois, do contrário, bastaria o emprego de um termo só ou apenas de uma expressão.

No caso dos administradores que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, o legislador usou uma só e nenhuma outra expressão: eles são “pessoalmente responsáveis” (art. 135). O contexto normativo, portanto, não deixa

qualquer margem à hesitação: o Código Tributário Nacional quis objetivamente atribuir a responsabilidade tributária apenas ao administrador, pois, se pretendesse atribuí-la conjuntamente à empresa (responsabilidade solidária) ou primeiro a ela e depois ao administrador (responsabilidade subsidiária), bastaria ter empregado outro termo, como “solidária” ou “subsidiária”, a exemplo, inclusive, do que fez nos outros casos.

Ora, se o texto e o contexto normativo são inequívocos no sentido de atribuir responsabilidade pessoal aos administradores que praticarem atos com excesso de poder ou violação à lei, não pode o intérprete, em razão do já examinado princípio da segurança jurídica, alargar ou modificar essa responsabilidade, lendo “solidária” onde o legislador previu “pessoal”, por exemplo. Nesse caso, calha recorrer ao sempre citado voto do Ministro Luiz Gallotti, empregado há muito em julgamento do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal:

“Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando imposto novo, que a lei não criou.”⁷

Mas mesmo que o texto e o contexto normativo deixassem espaço à incerteza no tocante ao tipo de responsabilidade, ainda assim ela seria desfeita pela interpretação da finalidade da regra de responsabilidade feita de acordo com os princípios materiais que lhe são axiologicamente sobrejacentes.

Como visto, quando o Código Tributário Nacional prevê que os administradores são pessoalmente responsáveis, ele imputa a responsabilidade a quem deu causa à obrigação tributária: se o ato foi praticado sem autorização legal, deve o seu agente ser responsabilizado e não a empresa que ele gerenciava, que com sua prática não podia nem devia contar; e se o ato foi praticado sem autorização contratual, deve o seu autor ser responsabilizado e não a empresa que ele administrava, que com sua realização também não podia nem devia contar. A ideia subjacente à regra ora analisada é singela: responde quem praticou o ato ilegal, não quem foi vítima dele.

Por todas essas razões é que se pode concluir, preliminarmente, que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional *exclui* a responsabilidade da empresa pelos débitos tributários decorrentes de operações praticadas com excesso de poderes ou infração à lei: ao utilizar a expressão “pessoalmente responsáveis” no art. 135, o Código optou por uma das duas espécies de responsabilidade enunciadas no art. 128, a saber, a responsabilidade de terceiros *com exclusão* da responsabilidade do contribuinte. A responsabilidade é pessoal e exclusiva do administrador. Com o texto e o contexto normativo hoje vigentes, não há como entender de modo distinto.

Foi precisamente no sentido aqui defendido que decidiu o Superior Tribunal de Justiça, do seguinte modo:

“a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de *natureza pessoal*.”

⁷ RE nº 71.758, Tribunal Pleno, Relator Ministro Thompson Flores, DJ de 14.6.1972.

E o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na *exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária, que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.*⁸

Pois bem, até aqui foi demonstrado que a responsabilidade, no caso de atos praticados com excesso de poderes ou violação à lei, é pessoal e exclusiva dos administradores. O exame do texto e do contexto normativo do Código Tributário Nacional não deixa dúvida nenhuma a respeito disso.

Mesmo assim - e aqui se faz uma última concessão ao debate -, se poderia contraditar a linha interpretativa ora defendida por meio da alegação de que ela permitiria que a responsabilidade por obrigações resultantes de atos praticados por uma pessoa jurídica pudesse ser imputada a uma mera pessoa física, incrementando o risco de falta de pagamento. Mais, tal interpretação permitiria que a pessoa jurídica pudesse se livrar de débitos tributários expressivos pela atribuição proposital de tarefas a pessoas sabidamente sem poderes contratuais para realizá-las. Por essas razões - assim segue o raciocínio -, a responsabilidade ora em foco, em vez de ser pessoal e exclusiva, deveria ser solidária ou, no mínimo, subsidiária. Essa argumentação, tal como formulada, não procede, como se passa a demonstrar.

2.2. Prática de atos em prejuízo da sociedade e fora da sua atividade-fim

Para afastar tal contra-argumento, é preciso analisar quais são os tipos de atos que podem ser praticados pelos administradores. Eles podem ser praticados da seguinte forma: (1) por uma pessoa com poderes; (2) em nome da empresa; ou (3) em benefício da empresa e em busca dos fins para os quais foi constituída.

Não há qualquer problema quando os atos, cuja responsabilidade é posta em discussão, tiverem sido praticados por uma pessoa com poderes, em nome e em benefício da empresa e em busca dos fins para os quais ela foi constituída - a responsabilidade é obviamente da pessoa jurídica, jamais dos seus administradores. Os atos são sociais e empresariais e, como tais, obrigam externamente a empresa, não o seu representante. É precisamente isso que determina o Código Civil, ao estabelecer que “obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo” (art. 47).

Também não há qualquer discórdia quando os atos tiverem sido praticados por um administrador sem poderes, em seu nome, em prejuízo da empresa e fora dos fins para os quais ela foi constituída - a responsabilidade é visivelmente do administrador, jamais da pessoa jurídica. A leitura a contrário senso do mencionado artigo do Código Civil leva a esse entendimento: os atos dos administradores, exercidos fora dos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo, não obrigam a pessoa jurídica, mas os seus administradores.

É preciso realçar que, nesse último caso, não há propriamente excesso de poder, mas abuso dele. Por essa razão que se diferenciam os atos praticados com *excesso de poder* (atos praticados pelos administradores dentro do âmbito da ativi-

⁸ Recurso Especial nº 1.104.064/RS, STJ, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 2.12.2010, *DJe* de 14.12.2010. No mesmo sentido: Recurso Especial nº 719.350/SC, STJ, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 16.12.2010, *DJe* de 21.2.2011.

dade-fim da empresa, mas excedentes dos seus poderes estatutários) dos atos praticados com *abuso de poder* (atos praticados pelos administradores fora do âmbito da atividade-fim da empresa).⁹ Quando há abuso de poder, claramente não pode a empresa ser responsável - não foi ela quem atuou, nem foi ela quem se beneficiou, mas foi o administrador fraudulento que atuou em seu nome e a prejudicou. Aqui, tem aplicação a chamada teoria *ultra vires societatis*, pela qual os atos de gestão praticados em violação ao objeto social previsto no ato constitutivo não poderão ser imputados à sociedade, mas apenas aos seus administradores.¹⁰

As considerações anteriores demonstram que o problema existe apenas quando os atos tiverem sido praticados por uma pessoa sem poderes, mas em nome e em benefício da empresa. Em outras palavras, quando os atos tiverem sido praticados com excesso de poder, isto é, quando realizados fora dos poderes atribuídos aos administradores, mas ainda dentro do âmbito da atividade-fim da empresa. Somente nesse caso se poderia racionalmente cogitar da utilização de uma pessoa física para afastar a responsabilidade da empresa por obrigações tributárias surgidas em razão de atos praticados em seu benefício. Tal objeção faz sentido, na medida em que, tendo os atos sido praticados em nome e em benefício da empresa, e não tendo eles sido por ela posteriormente anulados, a capacidade econômica da empresa foi efetivamente manifestada e o seu resultado econômico foi apropriado, podendo-se cogitar da sua tributação. Não é esse, contudo, o caso aqui analisado.

Nesse sentido, a referida objeção perde totalmente a sua razão de ser se os atos, praticados sem poderes, tiverem sido realizados *em prejuízo da empresa e fora da sua atividade-fim*. Isso porque, nessa hipótese, não terá havido nem manifestação de capacidade econômica, nem resultado econômico digno de tributação, ficando sem sentido a possibilidade de responsabilidade tributária da empresa.

As considerações até aqui empreendidas bastam para concluir que haverá responsabilidade tributária *pessoal e exclusiva* dos administradores quando: (1) os atos forem praticados sem poderes ou com infração à lei; ou (2) em prejuízo da sociedade e fora do âmbito da sua atividade-fim.

Nesse caso, a conclusão só pode ser no sentido de que a responsabilidade é estritamente pessoal, justamente porque os atos foram praticados em prejuízo da sociedade e fora do âmbito da sua atividade. Não há se cogitar em responsabilidade da sociedade. A responsabilidade é só do administrador.

2.3. Responsabilidade por infrações

As considerações anteriores disseram respeito à responsabilidade tributária pelo crédito tributário, abrangendo tanto o tributo quanto as multas. No entanto, há ainda outro fundamento para a exclusão das multas.

Esse outro fundamento diz respeito à natureza das penalidades no âmbito do Direito Tributário. Nesse campo, verificado o ilícito fiscal, aplica-se a penalidade, que é uma espécie do gênero sanção. Como dito, a multa enquadra-se como ver-

⁹ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa*. São Paulo: RT, 2007, p. 207.

¹⁰ HENTZ, Luiz Antonio Soares. *Direito de empresa no Código Civil de 2002*. São Paulo: JO, 2002, p. 115.

dadeira penalidade, sujeitando-se aos princípios e regras aplicáveis em matéria de punições.

Com exceção das multas de mora, as outras multas, impostas em razão do lançamento de ofício, possuem caráter punitivo, pois são aplicadas como consequência pelo descumprimento da legislação tributária.

Por consequência, a elas se aplica o princípio da *personalidade* da pena, de clara inspiração penal e baseado em dispositivo constitucional (art. 5º, XLV), segundo o qual a punição deve manter-se vinculada à pessoa que praticou a infração.

Tanto é assim que o Código Tributário Nacional, em seu art. 137, atribui a responsabilidade por infrações pessoalmente ao agente. Desse modo, as multas não podem ser impostas à empresa se a falta cometida é imputável aos administradores, que agiram em contrariedade à lei e ao estatuto social.

Conclusão

O art. 135 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Examinou-se, neste ensaio, a extensão da responsabilidade tributária quando os atos que lhe deram causa foram praticados sem poderes pelo administrador, em prejuízo da empresa e fora da sua atividade-fim. Nesse caso específico, a responsabilidade tributária é *pessoal e exclusiva* dos administradores, inclusive porque não terá havido nem manifestação de capacidade econômica, nem resultado econômico digno de tributação por parte da empresa, ficando sem sentido a sua responsabilização.