



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

507

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C.	De 17/05/1996
C.	Rubrica

Processo n.º 13805.001791/92-27

Sessão de : 29 de março de 1995

Acórdão n.º 202-07.582

Recurso n.º : 96.801

Recorrente : SÃO JORGE COMÉRCIO DE METAIS NÃO FERROSOS LTDA.

Recorrida : DRF em São Paulo - SP

IPI - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS (art. 365, II, RIPI/82). Se emitidas por empresa que nunca existiu de fato ou não mais operava à época das emissões fiscais, as mesmas não tem valor para todos efeitos fiscais. Só afastada a autuação se o contribuinte comprova, objetivamente, a entrada dos produtos em seu estabelecimento e o efetivo pagamento das aquisições através de instituições financeiras. ESTORNO DE CRÉDITOS ILEGÍTIMOS - Desde que comprovadamente provenientes de notas fiscais emitidas por empresa inexistente de fato, devem ser estornados de ofício, acrescidos das cominações legais. PROVA EMPRESTADA PELO FISCO ESTADUAL. Os fatos descritos em Auto de Infração estadual, por conterem declarações prestadas por agentes do Poder Público, fazem fé pública e, assim, presumem-se verdadeiros, cabendo prova em contrário, com elementos objetivos. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÃO JORGE COMÉRCIO DE METAIS NÃO FERROSOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 29 de março de 1995

Helvio Escovedo Barcellos - Presidente

José Cabral Gatofano - Relator

Adriana Queiroz de Carvalho - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 31 MAR 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elio Rothe, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Osvaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 13805.001791/92-27

Recurso n.º: 96.801

Acórdão n.º: 202-07.582

Recorrente: SÃO JORGE COMÉRCIO DE METAIS NÃO FERROSOS LTDA.

## RELATÓRIO

A acusação que pesa sobre a ora recorrente é de que recebeu e registrou notas fiscais inidôneas, no período de 02.86 a 05.89, porquanto as empresas emitentes nunca existiram de fato. Em decorrência, a autuada aproveitou os créditos de IPI destacados nas aludidas notas fiscais, beneficiando-se de créditos ilegítimos, pelas próprias inexistências de fato das empresas:

### 1. ARSENAL COMÉRCIO DE METAIS LTDA.

CGC/MF 55.785.174/0001-07

### 2. BMF DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.

CGC/MF 55.268.304/0001-26

### 3. BRAYDA COMÉRCIO DE SUCATAS LTDA.

CGC/MF 53.908.240/0001-55

### 4.C.N.S. COMÉRCIO DE METAIS LTDA.

CGC/MF 57.017.196/0001-44

### 5. CALENDÁRIO DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.

CGC/MF 55.194245/0001-99

### 6. COEM - COMERCIAL NACIONAL DE METAIS LTDA.

CGC-MF 58.958.752/0001-40

### 7. COMECOM - COMÉRCIO DE METAIS E CONDUTORES ELÉTRICOS LTDA.

CGC/MF 58.468.844/0001-41

### 8. COMÉRCIO DE METAIS E PRODUTOS QUÍMICOS UNISSUL LTDA.

CGC/MF 58.850.900/0001-08

### 9. COMÉRCIO DE METAIS 28 DE MAIO LTDA.

CGC/MF 56.640.543/0001-28



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

509

**10. COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE METAIS FERROSOS E NÃO FERROSOS EM GERAL CAMBUY LTDA.**

CGC/MF 51.334233/0001-61

**11. CONCOBRE COMERCIAL DE METAIS LTDA.**

CGC/MF 58.593.526/0001-02

**12. DEGROYS COMÉRCIO, DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES LTDA.**

CGC/MF 59.359.770/0001-34

**13. DICOM DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.**

CGC/MF 58.528.613/000186

**14. DIMEQUI DISTRIBUIDORA DE METAIS E PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

CGC/MF 54.846.035/0001-75

**15. HALLEY METAIS E LIGAS LTDA.**

CGC/MF 56.170.699/0001-92

**16. HORUS-FER COMÉRCIO DE FERRO, AÇO E METAIS LTDA.**

CGC/MF 55.667.844/0001-82

**17. INDUSTRIAL E COMERCIAL DE METAIS MAIO LTDA.**

CGC/MF 76.006.428/0001-53

**18. KIMETAL - COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE METAIS E PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

CGC/MF 56.137.144/0001-49

**19. MAC COMÉRCIO DISTRIBUIDOR DE METAIS LTDA.**

CGC/MF 58.455.940/0001-55

**20. MAQ-METAIS DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.**

CGC/MF 58.528.597/0001-21

**21. MONUMENTO DISTRIBUIDORA DE METAIS E PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

S10

Processo n.º 13805.001791/92-27  
Acórdão n.º: 202-07.582

**CGC/MF 58.593.609/0001-00**

**22. NEMAFER COMÉRCIO DE METAIS FERROSOS E NÃO FERROSOS LTDA.**

**CGC/MF 50.388.370/0001-16**

**23. NOR-AÇO DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.**

**CGC/MF 58.593.500/0001-64**

**24. POINTER COMERCIAL DE METAIS LTDA.**

**CGC/MF 57.010.399/0001-09**

**25. RABER COMERCIAL E MERCANTIL LTDA.**

**CGC/MF 58.947.441/0001-85**

**26. RUBBER - QUÍMICA COMÉRCIO DE METAIS E PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

**CGC/MF 53.789.004/0001-67**

**27. S.N. COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.**

**CGC/MF 57.365.017/0001-60**

**28. SERVIMETAIS COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE FERROS E METAIS LTDA.**

**CGC/MF 58.673.468/0001-27**

**29. SURF METAIS LTDA.**

**CGC/MF 54.209.911/0001-52**

**30. TRANS METAIS COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE METAIS LTDA.**

**CGC/MF 57.950.090/0001-18**

Na denúncia fiscal, estão sendo-lhe exigidos o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acrescido dos consectários legais, além das multas previstas no artigo 364, inciso III, § 4.º, e artigo 365, inciso II, ambas do RIPI/82.

Para sustentar sua acusação, o representante da Fazenda Nacional se louvou nas provas emprestadas pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, onde a mesma atesta a inidoneidade das empresas-vendedoras.



Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

511

Exercendo seu direito de defesa, tempestivamente, a autuada ofereceu impugnação ao feito fiscal (fls. 72/78), asseverando, de plano, que a acusação repousa em premissas falsas e foi lançada por simples presunção. As transações comerciais foram regulares, legais e reais, haja vista que houve recebimento das mercadorias e os efetivos pagamentos dos preços e, ainda, que as empresas indigitadas de estarem em situação irregular junto ao Fisco estão devidamente registrada, em todas repartições públicas

Como sua prova, considera importante o fato de que todas as duplicatas referentes às transações comerciais estão quitadas pelas vendedoras, muito embora as cambiais não foram juntadas aos autos. Comprou de quem tinha capacidade para vender e todos os recursos saíram do caixa da impugnante. Quanto à acusação de que não houve entrada de mercadorias em seu estabelecimento, fica inteiramente descharacterizada por ausência de prova.

Assevera que seu faturamento é suficiente para comprovar suas compras, inclusive o mesmo justifica o pagamento de tributos estaduais e federais, bem como os salários de seus empregados. Diz não ser sua responsabilidade provar a origem das mercadorias adquiridas, e sim ser atribuição do Fisco Federal.

Volta a repisar que as fornecedoras têm existências de fato, seus endereços são certos e estão devidamente registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Os créditos de IPI é seu direito, não vivendo dos mesmos e não foram adquiridos na forma da acusação fiscal. A Fazenda Estadual deu condições de vida às empresas fornecedoras, autorizando-as a imprimirem talonários fiscais e comercializar seus produtos.

Na esfera administrativa estadual, muitas impugnações estão sendo deferidas com decisão favorável aos contribuintes, cabendo citar o Processo DRT.1 - 20127/89 da empresa Comecon - Comércio de Metais e Condutores Elétricos Ltda., como faz certo o documento cópia do D.O.E de 02.03.91 (fls. 79).

A Informação Fiscal (fls. 83/87) sustenta a validade das provas apresentadas pelo Fisco Estadual e pede pela manutenção da ação fiscal, sendo que todas empresas foram objeto de Processos, e restaram comprovadas suas inidoneidades, via de regra calcada pelo mesmo motivo: simulação da existência do estabelecimento para o qual foi obtida a inscrição ou simulação de existência do estabelecimento com inscrição obtida mediante fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

5/2

Através da Decisão nr. 327/93 (fls.96/97), o Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo/Zona Leste indeferiu a impugnação, asseverando que a exigência contida neste processo resultou de ação fiscalizadora na esfera do IRPJ. Faz certo a manutenção da exigência fiscal do IRPJ, através dos fundamentos lançados na Decisão nr. 326/93 (fls. 89/95), que mereceu a seguinte ementa:

" CUSTOS FICTÍCIOS - DOCUMENTAÇÃO FISCAL INIDÔNEA - Comprovada a utilização de notas fiscais e documentação inidônea com o objetivo fraudulento de se aumentar fiscalmente os custos e diminuir os lucros do exercício, mantém-se a autuação. "

Reportando-se àquela decisão do IRPJ, o julgador singular a concluiu que: " O decidido no processo matriz da pessoa jurídica, faz coisa julgada no processo dele decorrente."

Em suas razões e recurso (fls.99/107), inicia esclarecendo que a exigência do IPI é consequência do Auto de Infração do IRPJ e que suas alegações são as mesmas para as duas exigências. A atuação da fiscalização retrata ato arbitrário e ilegal, sendo que o lançamento é insubstancial por se louvar unicamente nas alegações de inidoneidade das empresas-vendedoras. A ação fiscal baseou-se no Ofício Circular do Fisco Estadual, um documento de circulação interna e restrita, sem qualquer publicidade, não oferecendo aos autuados meios de exercer seu direito de defesa.

Quanto às operações mercantis entre a recorrente e as empresas-vendedoras, repisa argumentos expendidos na impugnação

Diz que a fiscalização não agiu com lisura ao deixar de realizar diligências necessárias visando a que empresa, tidas como inidôneas, não evitou que as mesmas transacionassem com outras de atividades normais no mercado.

Por fatos como esses, a Associação dos Comerciantes de Metais de São Paulo impetrou mandado de segurança, com concessão de Liminar pela 4ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, no sentido de sustar autuações baseadas em declaração de inidoneidade de empresas, sem a devida publicidade.

Reporta-se ao Parecer expressado pelo ilustre jurista Ceraldo Ataliba (in Rev. de Dir. Trib., Vol. XIII, pg. 122), bem como transcreve trecho do Parecer do douto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

Ives Gandra da Silva Martins.

Embora alegue estar juntando cópias do Mandado de Segurança e do Parecer oferecido pelo mestre Celso Antonio Bandeira de Melo, os mesmos não se encontram no processo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

516

## **VOTO DO CONSELHEIRO - RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO**

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conhecimento por tempestivo.

Com freqüência, este Colegiado aprecia apelos em que tanto a Fazenda Nacional como o sujeito passivo, sustentam que o Processo do IPI é decorrente, consequência ou reflexo daquele outro relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, tido como "matriz" ou "principal". Isto tem levado ambas as partes negligenciarem à instrução do processo do IPI, o que pode prejudicar o deslinde da questão, porquanto pode ocorrer falta de provas de acusação como de defesa, pelo fato de elas estarem no processo do IRPJ.

Devem sempre prevalecer as autonomias das legislações --- cada qual com seu Regulamento próprio --- dos processos fiscais e, acima de tudo, dos Conselhos de Contribuintes que têm competências recursais bem delimitadas em seus Regimentos Internos. No processo do IRPJ, neste caso em espécie, discute-se a apropriação de custos incomprovados que são redutores do Lucro Real, já no do IPI, discute-se o aproveitamento de créditos ilegítimos e contabilização de documentário fiscal emitido por empresas inidôneas, consideradas inexistentes de fato pela fiscalização da Fazenda Nacional.

O julgador deve se restringir a apreciar o que dos autos consta para expressar seu juízo de convencimento, eis que se assim não proceder estará julgando sem ver e comprometendo a própria justiça. Quem julga está limitado pelo próprio processo, ainda mais quando a matéria versa sobre provas.

Do relatado e de tudo que dos autos consta, chega-se à conclusão de que o âmago da controvérsia está circunscrito em comprovar, através de elementos objetivos, a existência ou não das empresas-vendedoras à época dos negócios indigitados de fictícios e se tais firmas tinham condições de efetuarem as transações comerciais com a recorrente. Por outro lado, perquire-se se a apelante comprovou a efetiva entrega dos numerários à fornecedora.

O assunto é por demais conhecido deste Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

515

Várias vezes expressei meu juízo sobre esta matéria — restringe-se à produção de provas — e continuo entendendo-a da mesma forma, por dois fatores que tenho como determinantes. O primeiro é saber se as emitentes das notas fiscais existiam de fato quando das transações mercantis com a apelante e, se a fiscalização comprovou, cabalmente, serem existentes apenas de direito, criadas com o expediente único de praticarem ilícitos tributários. A segunda é saber se a recebedora das notas fiscais participou de alguma forma das transações irregulares ou, ainda, se tinha ou poderia ter conhecimento da real situação das empresas-vendedoras.

Incomprovadas as existências de fato das emitentes, a princípio deve-se reconhecer a procedência da ação fiscal, vez que o documentário é reconhecidamente inidôneo, mas, por outro lado, mesmo que inexistentes de fato as empresas indigitadas, se a adquirente das mercadorias resguardou-se com as cautelas que lhes eram possíveis, utilizadas invariavelmente para as transações que envolvem somas consideráveis de recursos, estas suportadas por documentação hábil e idônea, capaz de lhe garantir contra terceiros, inclusive perante o Fisco, deve-se afastar a denúncia fiscal. É o que de sua parte vem contrapor o Poder de Polícia do Estado, questionado pela apelante.

Como diz a recorrente, não ter Poder de Polícia nos moldes das Fazendas Públicas para investigar ou promover fiscalização em outras empresas, dirigidas à apuração de possíveis condutas irregulares. Neste particular, deve-se aqui concordar com a apelante, contudo, não se pode aceitar que a ingenuidade empresarial e desorganização administrativo-contábil tenham chegado a tal ponto de nenhum cuidado ter sido tomado que pudesse conferir à adquirente ter agido de boa-fé.

As notas fiscais e registros cadastrais em repartições públicas, por si sós, não provam as declarações neles contidas, cabendo às partes produzirem suas provas, conforme seus interesses, contra ou a favor das ditas declarações; na forma de que dispõe subsidiariamente o artigo 332 c/c o artigo 368, parágrafo único, ambos do Código de Processo Civil. A existência de fato de atividade de mercantil é aquela admitida no artigo 305 do Código Comercial, que ficou longe da realidade constatada pela fiscalização.

Lançada sobre a recorrente acusação de ter-se beneficiado de ilícitos fiscais praticados pelas empresas indigitadas --- asserção supedaneada em provas materiais produzidas pelo Fisco --- por ter recebido e registrado notas fiscais de firmas inexistentes de fato e aproveitado seus créditos ilegítimos, cabia à mesma produzir suas provas de ter agido *bona fide*, como leciona o insigne doutrinador WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO:



Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

*"Da prova e sua classificação - Sem dúvida, prima este instituto pela sua grande importância, porquanto, nas provas geralmente se apóia toda a força do juízo. Quem não consegue provar, dizia MASCARO, é com quem nada tem. Aquilo que não se pode provar equivale ao que não existe. Não poder ser provado, ou não ser, correspondem à mesma coisa.*

*Parece preferível, por isso a definição de Clóvis, segundo o qual "prova é o conjunto de meios empreendidos para demonstrar legalmente a existência de um ato jurídico. " Se quisermos ser mais consisos, reproduziríamos a definição de CUNHA GONÇALVES, para quem prova é demonstração da verdade de um fato. "*

-WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO - Curso de Direito Civil  
-Editora Saraiva/ 1.º Volume, 27ª Ed., 1.988, pág. 245.

As provas emprestadas pelo Fisco Estadual foram produzidas por agente do Poder Público fazendo fé pública e, até, prova em contrário prevalecem como verdade. É de natureza *juris tantum*, cabendo a quem dela discorde constituir outra que a contraponha. Não pode prosperar a alegação de que o Fisco Estadual agiu de forma inconveniente. Muito pelo contrário, o agente público está submisso ao comando integrante da norma contida no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN e essa atividade constitutiva não comporta discricionariedade: é vinculada, sancionada pela responsabilidade funcional.

O que não restaram sob dúvida foram as existências de direito das empresas-vendedoras, no que concorda o próprio Fisco, contudo isto não basta para eximir a recorrente da responsabilidade de provar não ter participado dos negócios fictícios e responder por operações mercantis, comprovadamente, irregulares.

Já sustentei que os termos da Portaria nr. 187, de 26 de abril de 1.992, do Sr. Ministro de Estado da Fazenda, embora dirigidos à fiscalização na apuração de ilícitos desta natureza, a mesma não tem o condão de retroagir para invalidar atos praticados pelos contribuintes, bem como para questionar ações fiscais levadas a efeito antes de sua edição, porquanto o ato normativo trata de norma de procedimentos (adjetiva), que não extinguem ou venham constituir direitos do sujeito passivo. Mas estes dispositivos, em essência, vêm ao encontro à posição que há muito tempo venho adotando em meus julgados, para decidir questões relativas ao recebimento e utilização de mercadorias discriminadas em notas fiscais emitidas por empresas de situações no mínimo duvidosas.



Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

Como visto, não foram trazidos aos autos as provas do efetivo pagamento pelas aquisições, as quais só se aceita se as duplicatas foram liquidadas junto a instituições financeiras, ordens de pagamentos, depósitos em conta corrente bancária da empresa vendedora, isto é, a participação de terceiros não afetos à simples transação comercial de compra e venda. Ainda, pelo volume de negócios e a natureza das aquisições, deveria existir qualquer prova de transporte rodoviário que autorizasse a convicção de existência física das mercadorias, bem como neste aspecto, a apelante deixou de trazer demonstrativos ou controles internos dignos que poderiam atestar a movimentação dos produtos em seu estabelecimento. Deveriam restar comprovadas as entradas, vendas e estoques dos produtos inquinados de inexistentes de fato.

Sinto que não restou comprovado o ingresso das mercadorias no estabelecimento da recorrente e a simples argumentação expendida pela recorrente não autoriza o convencimento de que os produtos discriminados no documentário fiscal tinham existência fática. A matéria é de *res non verba* --- fatos prováveis, e não palavras.

Nesta mesma linha, as provas emprestadas pelo Fisco Estadual, por si sós, não formam o juízo de culpa do contribuinte em relação às exigências de tributos federais. No inicio, considera-se tão-somente como um elemento indiciário bastante forte para abertura de fiscalização da Fazenda Pública da União e, no respectivo processo administrativo fiscal, é assegurado ao contribuinte o amplo direito de defesa, com normas processuais fixadas pelo Decreto nr. 70.235/72 e alterações introduzidas pela Lei nr. 8.748/93.

Restando demonstrada as inexistentes de fato das empresas elencadas na denúncia fiscal e, por outro lado, não tendo a recorrente logrado comprovar suas alegações, deve ser mantida a exigência originária, conluindo-se pelo aproveitamento indevido de créditos ilegítimos do IPI e registro de notas fiscais inidôneas, nos termos do disposto no artigo 365, inciso II, do RIPI/82.

Ressalta o fato de a apelante, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não ter atacado o enquadramento legal contido na denúncia fiscal, deixando de especializar sua irrespingação quanto aos dispositivos apontados como infringidos, constantes do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/82. De forma genérica, contestou a ação fiscal, principalmente, as provas emprestadas pelo poder impositivo estadual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 13805.001791/92-27

Acórdão n.º: 202-07.582

Nas razões de recurso, a autuada assevera que a fiscalização deixou de promover as diligências necessárias. Mais uma vez, faltou objetividade no protesto da apelante, porquanto deveria apontar quais diligências deixaram de ser realizadas e onde seu amplo direito de defesa foi prejudicado, ao invés de borboletar em torno da questão levantada.

Ainda se isto não bastasse, a recorrente conseguiu a proeza de, num prazo de 40 meses, receber 1.766 **notas fiscais frias** de 30 empresas-vendedoras comprovadamente inidôneas, sem provar qualquer operação comercial real que lhe conferisse condição de negócio, no sentido jurídico admitido em Direito.

Outra constatação é que quase a totalidade das "empresas-vendedoras" já são bastante conhecidas deste Segundo Conselho de Contribuintes, eis que já foram apreciados inúmeros apelos em que se discutiam as emissões fiscais das mesmas. E outra, também, em sua grande maioria foram "constituídas" por famosos "**noteiros**", do estofo moral dos Srs. Lucio Politi, Helvio Politi, José Américo Crippa e Celso de Araujo Filho, entre outros.

Sobre as mesmas, em resumo, a apelante limitou-se a atacar a ação fiscalizadora da Fazenda Nacional e as constatações da Fazenda Estadual, borboleteando em volta do mérito da questão.

São estas razões de decidir que me levam a NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 29 de março de 1995

JOSE CABRAL BAROFANO