



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10218.720558/2012-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.165 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Recorrente CARLOS ALBERTO CRUZ CALDAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS E DE INSTRUÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, todas as despesas dedutíveis lançadas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, sob pena da respectiva glosa e lançamento de imposto suplementar, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o contribuinte não logrou comprovar a efetividade do serviço declarado e respectivo pagamento, mormente deixando de apresentar conjunto probatório mais robusto ou mesmo relativo a período diverso, impondo seja mantida a exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rafael Zedral, José Roberto Adelino da Silva, Roney Sandro Freire Corrêa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

CARLOS ALBERTO CRUZ CALDAS, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada

Notificação de Lançamento, emitida em 02/04/2012 (e-fl. 10), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF Suplementar, decorrente de glosas de deduções indevidas de despesas médicas e de instrução, em razão da inobservância das formalidades legais nos recibos e demais documentos apresentados, em relação ao ano-calendário 2007, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 10/16, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, o contribuinte interpôs impugnação, de e-fls. 02/09, a qual fora julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ em Recife/PE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 11-54.541, de 24 de janeiro de 2017, de e-fls. 46/54, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - DESPESAS MÉDICAS - CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea, nos termos da legislação que rege a matéria. Serão mantidas as glosas de despesas médicas, quando não apresentados comprovantes da efetividade dos pagamentos e prestação de serviços, a dar validade plena aos recibos. Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

A possibilidade de redução da renda bruta, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, restringe-se às deduções de despesas com instrução realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual devidamente comprovadas conforme a lei.

MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em suma, entendeu o julgador recorrido que o contribuinte não logrou comprovar a efetividade das despesas médicas e de instrução glosadas, tendo em vista que a comprovação ocorrera mediante apresentação de documentos desprovidos das formalidades legais, além de não demonstrar qualquer equívoco no lançamento decorrente da omissão de rendimentos.

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 60/68, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a decisão recorrida, a qual manteve a procedência da

exigência tributária, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de comprovar as deduções glosadas.

Em defesa de sua pretensão, repisa as razões constantes da peça impugnatória, no sentido de que os documentos juntados aos autos, quais sejam, recibos e declarações dos prestadores de serviços médicos, se prestam a comprovar as despesas suportadas em referido ano-calendário, cabendo ao fisco, se houver qualquer dúvida, produzir a prova em contrário, na linha da jurisprudência transcrita no recurso.

Transcreve os preceitos do artigo 80 do Decreto 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, concluindo que os documentos apresentados observam precisamente as formalidade legais inscritas na legislação de regência para o fim pretendido.

Explicita ter efetuado o pagamento aos prestadores de serviços em moeda corrente, o que limita a comprovação do respectivo pagamento somente aos recibos e declarações já apresentados.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito pelo julgador recorrido, ao manter a exigência decorrente da glosa da despesa com instrução, juntando ao processo nesta oportunidade boleto e comprovante de pagamento de uma mensalidade.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva da peça recursal, como já robustamente demonstrado nos autos, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas médicas e de instrução suportadas no decorrer do ano-calendário sob análise. Uma vez intimado a comprovar a efetividade e pagamento de tais serviços, o autuado apresentou documentação que, no entendimento da fiscalização, não observa os requisitos legais para tanto, ensejando as respectivas glosas e a lavratura da presente notificação de lançamento, senão vejamos:

“[...]”

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL**Dedução Indevida com Despesa de Instrução.**

Glosa do valor de R\$ *****2.480,66, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Glosa do valor de R\$ 2.480,66, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação.

[...]

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****16.500,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

[...]"

Folha de Continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Glosa do valor de R\$ 16.500,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas hora glosadas. Conforme Termo de Intimação Fiscal n.º 2008/373090772483738.

[...]"

Devidamente cientificado da Notificação de Lançamento, o contribuinte interpôs impugnação, a qual fora rechaçada pela autoridade julgadora de primeira instância, mantendo as glosas procedidas e a omissão de rendimentos, nos seguintes termos:

"[...]

5.1. A norma acima deve ser entendida como uma possibilidade dada à autoridade lançadora de exigir comprovantes complementares àqueles descritos no art.8º, da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, matriz legal do art.80 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, nos casos em que a fiscalização identifica elementos, presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, que os tornam insuficientes para a comprovação das despesas deduzidas.

6 O impugnante, apesar de argumentar que o procedimento administrativo, deixou de acostar aos autos qualquer elemento probante que permitisse alterar o entendimento desta instância julgadora, desatendendo, inclusive, o disposto nos arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que estabelece que, uma vez efetuado o lançamento, cabe à parte interessada que com ele não concordar apresentar impugnação, no prazo de trinta dias, instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando as razões e provas que possuir, *in verbis*:

[...]

7. A defesa se insurge contra a glosa das despesas médicas dos profissionais de saúde, no valor total de R\$ 16.500,00 e despesas com instrução de R\$ 2.480,65.

7.2. A fiscalização efetua a glosa das despesas com os profissionais de saúde em virtude da ausência da prova do efetivo pagamento ou da efetividade da prestação do serviço.

7.3. A glosa se refere à prova do efetivo pagamento das despesas e não sobre requisitos formais dos documentos. Dessa forma, a controvérsia está situada na seara da comprovação da transferência do numerário (cheques, depósitos bancários etc) e/ou da efetividade da prestação dos serviços (laudos, exames, prontuários médicos etc).

8. A matéria tratada neste processo é regida pelos seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), Decreto 3.000, de 26 de março de 1999:

[...]

8.1. Nos termos do inciso III do § 1º, do art. 80, combinado com o § 1º, do art.73, todos do RIR/1999, acima transcritos, para que as despesas médicas constituam dedução, é necessária a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da prestação dos serviços, limitando-se, ainda, a pagamentos especificados e comprovados ou justificados, a juízo da autoridade lançadora.

8.2. No caso de deduções, o ônus da prova é do contribuinte, consoante artigo 73 do RIR/99. Neste contexto, a comprovação das deduções de despesas médicas deve conter os requisitos essenciais (nome, CPF, endereço do profissional e identificação da pessoa beneficiada pelo serviço), além de outros elementos adicionais de prova, tais como, a efetividade da prestação do serviço e/ou do efetivo pagamento, a exemplo de fichas ou prontuários de atendimento, laudos médicos, cópias de prescrições, cópias dos cheques, transferências bancárias, extratos bancários etc.

[...]

9. Dessa forma, a prova definitiva e incontestável da despesa médica, nesses casos, é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e de documentos que comprovem a realização do serviço (laudos). A existência de recibos, por si só, nesses casos, não tem este condão. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal;

9.1. Como solução alternativa, o interessado poderia demonstrar a realização dos serviços através de cópias de exames, laudos, requisições, prontuários, fichas de atendimento ou outros documentos de natureza similar que servissem de sustentação ao conteúdo dos recibos. Nada foi juntado ao processo nesse sentido. Nesta hipótese, esbarra no requisito da especificação, a que alude o RIR/99, art. 80, §1º, III.

9.2. Esclareça-se que a autuação não possui como fundamento a falsidade documental, mas a falta de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação dos serviços, em decorrência da imprestabilidade dos recibos, apresentados isoladamente, para fruição do benefício fiscal.

10. Quando se tem a finalidade de utilizar despesas médicas como dedução, o contribuinte deve ter em mente que o pagamento correspondente não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também a Administração Tributária. Por essa razão, deve conservar, além dos recibos, outros meios probantes do pagamento e da realização do serviço. Nesse contexto, o Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, ao dispor sobre provas em seu art. 219, afirma que o teor de documentos assinados (recibos) guarda presunção de veracidade somente entre os próprios signatários, sem alcançar terceiros (Administração Tributária) estranhos ao ato:

[...]

12. Pelos citados motivos e com alicerce no princípio da livre convicção do julgador na apreciação da prova, gravado no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, ratifica-se a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 16.500,00.

13. Em sua DIRPF/2008, o contribuinte pleiteou dedução com despesas de instrução no valor total de R\$ 4.796,78, quando da revisão da declaração de ajuste anual, foi alterado para R\$ 2.316,12, sendo objeto de glosa o valor de R\$ 2.480,65, glosado por falta de comprovação.

13.1. O art.8º, inciso II, alínea "b" da Lei 9.250/1995 dispõe que:

[...]

14. Quanto à glosa da dedução das despesas com instrução, o contribuinte não apresentou quando da formalização do presente processo a comprovação dos dispêndios com a despesa de instrução de sua dependente, alegando que "*foram violados alguns dispositivos* legais pertinentes ao caso, uma vez que não houve motivação válida para que ocorresse a glosa de mencionados recibos, Ressaltando no nosso entender, o órgão fiscalizador tem à sua disposição elementos para constata a veracidade dos fatos elencados na declaração de ajuste anual" (grifei).

14.1 Verifica-se de sua DIRPF/2008 as seguintes informações com relação às despesas com instrução:

[...]

14.2 Foi acatado pela autoridade fiscal o valor de R\$ 2.316,12, referente ao Colégio Monte Castelo. Ressalta-se que o contribuinte quando da formalização do presente processo não anexou documentos para comprovação do valor informado em nome da FUNPAR FUNDACAO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Assim sendo, é de manter a glosa por falta de comprovação.

15. Pelos citados motivos e com alicerce no princípio da livre convicção do julgador na apreciação da prova, gravado no art. 291 do Decreto nº 70.235, de 1972, ratifica-se a glosa de despesas médicas glosadas no valor de R\$16.500,00, por falta de comprovação da efetividade do pagamento e da realização do serviço e da dedução da despesas com instrução e R\$ 2.480,65, por falta de comprovação.

[...]”

Ainda inconformado com a exigência fiscal, mantida pelo julgador recorrido, o contribuinte interpôs recurso voluntário pretendendo a reforma do Acórdão guerreado, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de restabelecer as despesas glosadas.

A corroborar sua pretensão, repisa as razões constantes da peça impugnatória, no sentido de que os documentos juntados aos autos, quais sejam, recibos e declarações dos prestadores de serviços médicos, se prestam a comprovar as despesas suportadas em referido ano-calendário, cabendo ao fisco, se houver qualquer dúvida, produzir a prova em contrário, na linha da jurisprudência transcrita no recurso.

Transcreve os preceitos do artigo 80 do Decreto 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, concluindo que os documentos apresentados observam precisamente as formalidade legais inscritas na legislação de regência para o fim pretendido.

Explicita ter efetuado o pagamento aos prestadores de serviços em moeda corrente, o que limita a comprovação do respectivo pagamento somente aos recibos e declarações já apresentados.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito pelo julgador recorrido, ao manter a exigência decorrente da glosa da despesa com instrução, juntando ao processo nesta oportunidade boleto e comprovante de pagamento de uma mensalidade.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

“Lei n.º 9.250/1995

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...]

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei n.º 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001)

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;”

“Decreto n.º 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

Art 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecurável na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

[...]

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

[...]"

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas, *com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu*.

In casu, o contribuinte no decorrer da ação fiscal fora intimado a comprovar as despesas deduzidas do seu imposto de renda, ou seja, sua efetividade e respectivo pagamento, tendo apresentado documentos, os quais não foram acolhidos pela fiscalização, por entender que não observavam os requisitos legais, na forma explicitada acima.

Por sua vez, ao analisar a impugnação interposta e os documentos apresentados naquela oportunidade (recibos e declarações dos prestadores de serviços), o julgador recorrido manteve a exigência fiscal por entender que não se prestam a comprovar a efetividade dos serviços prestados e o pagamento.

Notadamente em relação à comprovação de pagamento, exigiram as autoridades fazendárias pretéritas a apresentação de cópia de cheques, extratos bancários ou de cartão de crédito, o que fora confrontado pelo contribuinte ao afirmar que quitou os serviços mediante moeda corrente.

Observe-se, que a exigência pretendida pela fiscalização, corroborada pelo Acórdão recorrido, qual seja, a existência de cheques nominativos e/ou extratos bancários ou de

cartão de crédito, é contemplada pela legislação de regência de maneira alternativa. Em outras palavras, estabeleceu o legislador que tais provas deverão ser exigidas na falta de documentação comprobatória da prestação e pagamento dos serviços médicos e/ou outros, o que se vislumbra no caso vertente.

Na hipótese dos autos, procurando trazer elementos comprobatórios da prestação de serviço e pagamentos, o contribuinte, desde a peça impugnatória, apresentou simplesmente recibos e declarações rasas dos prestadores de serviços.

Em sua peça recursal submetida a análise nesta oportunidade, o contribuinte, igualmente, não logrou comprovar referidas despesas, simplesmente reiterando as alegações inaugurais, com esteio nas mesmas declarações e recibos, aduzindo, ainda, haver pago os serviços em moeda corrente, documentos e alegações que, isoladamente, não se prestam ao fim pretendido.

Aliás, como já explicitado em outras oportunidades, em nosso entendimento vale mais o conjunto probatório à um documento isolado, sobretudo quando este não observa integralmente os pressupostos legais. Assim, se apresentado um único recibo, devidamente formalizado, em circunstância que não levante suspeita, não vislumbramos problemas em admiti-lo. Por outro lado, quando tal documento não se apresenta na forma que a legislação exige ou mesmo é passível de questionamento justo por motivos outros, pode a fiscalização exigir outra documentação com o fim de demonstrar a efetividade do serviço e o respectivo pagamento. E, nestes casos, cabe ao contribuinte trazer aos autos outros elementos de prova para comprovar o alegado, tais como, cheques, extratos bancários ou de cartão de crédito, laudos, exames, declarações, notas fiscais, contratos de prestação de serviços, etc.

In casu, como explicitado alhures, o contribuinte na impugnação e recurso voluntário apresentou os mesmos documentos, quais sejam, recibos e declarações básicas dos prestadores de serviços, as quais, em nosso entendimento, não se prestam a comprovar o serviço médico prestado e o respectivo pagamento, na linha do que restou decidido no Acórdão recorrido.

No que tange à glosa de despesa com instrução, melhor sorte não socorre o contribuinte.

Isto porque, com a finalidade de pretender comprovar aludida despesa com sua filha dependente, fez acostar aos autos boleto da instituição de ensino e comprovante de pagamento, de e-fls. 69/70, que se referem a ano-calendário diverso, 2008, e, portanto, imprestável para o fim pretendido nestes autos.

Observe-se, que o contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de comprovar o direito creditório pretendido.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a procedência do lançamento, uma vez que o contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base à exigência fiscal, atraindo para si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira