



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.724393/2014-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.747 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente EATON LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECORRÊNCIA. PREVENÇÃO. MOMENTOS PROCESSUAIS DISTINTOS. APLICAÇÃO DA DECISÃO ANTERIOR.

Tendo em vista que processo principal já foi distribuído e teve seu mérito analisado, não é mais o momento para a utilização do instituto da prevenção para o julgamento da causa, nos termos do Regimento Interno do CARF e do artigo 58 do Novo Código de Processo Civil, mas sim da aplicação da decisão já proferida por este Conselho, sobre os mesmos fatos, para o processo sob apreço.

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)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-005.747 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.724393/2014-35

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem apresentar os detalhes dos fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório SEORT DRF/CPS n.º 440/2014 (fls. 45/46), que não reconheceu o direito creditório pleiteado pela interessada, a título de saldo negativo de CSLL, ano-calendário de 2012, informado no PER/DCOMP n.º 15639.28899.300813.1.3.03-6105, no valor de R\$ 1.106.278,08 e, em consequência, não homologou as compensações nele declaradas e na Declaração de Compensação n.º 29503.52850.221013.1.3.03-2713.

Por meio do MEMORANDO SEFIS/DRF/CAMPINAS n.º 10030/2014, de 07 de agosto de 2014, foi encaminhada ao SEORT/DRF/CAMPINAS **cópia parcial do Auto de Infração lavrado contra a interessada, objeto do processo n.º 10830.723465/2014-27.**

Conforme consta do referido Auto de Infração, o valor do saldo negativo de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2012, no valor de R\$ 1.106.278,08, foi aproveitado na redução da contribuição social devida lançada, tendo restando consignado, ainda, que eventuais declarações de compensação vinculadas ao crédito em tela seriam não homologadas.

À vista do auto de infração, as compensações não foram homologadas pelo Despacho Decisório n.º 440/2014, que apresenta a seguinte ementa:

O saldo negativo de CSLL apurado em DIPJ foi aproveitado para reduzir os valores lançados no auto de infração – processo n.º 10830.723465/2014-27.

Cientificada do Despacho Decisório em 18/08/2014 (fl. 49), a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade acompanhada de documentos em 02/09/2014 (fls. 51/125), que se encontra tempestiva, na qual alega e requer, em síntese, o abaixo transcrito:

I. DOS FATOS

O presente processo administrativo é decorrente das Declarações de Compensação n.º 15639.28899.300813.1.3.03-6105 e 29503.52850.221013.1.3.03-2713, apresentadas pela ora Defendente para a utilização de crédito de saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2012 na compensação de débitos de tributos federais.

O valor do saldo negativo de CSLL pleiteado era de R\$ 1.106.278,08 decorrente de estimativas mensais pagas no período.

Após a revisão da formação do saldo negativo do período, as dd. autoridades fiscais confirmaram integralmente as parcelas de composição do saldo negativo; porém não homologaram as Declarações de Compensação em exame, pois o saldo negativo pleiteado foi utilizado na dedução da CSLL lançada de ofício nos autos do processo administrativo n.º 10830.723465/2014-27.

Analisando os demonstrativos de cálculo constantes do processo administrativo n.º 10830.723465/2014-27, verifica-se que, de fato, as dd. autoridades fiscais utilizaram o saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 1.106.278,08 como dedução do valor de CSLL apurado em virtude de glosa de despesas de amortização do ágio. Assim, em princípio, demonstra-se coerente o *procedimento adotado pelas dd. autoridades fiscais de não homologar as compensações em exame.*

Não obstante, deve-se ressaltar que a Defendente apresentará impugnação contra o auto de infração formalizado no processo administrativo n.º 10830.723465/2014-27, de

forma que a exigibilidade dos respectivos créditos tributários encontra-se suspensa nos termos do artigo 151, III do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, tendo em vista que a não homologação das compensações em exame decorre direta e unicamente do referido auto de infração, a Defendente vem demonstrar a necessidade de apensamento do presente processo administrativo aos autos do processo 10830.723465/2014-27 ou, ao menos, o sobrestamento do presente caso até o julgamento definitivo do auto de infração.

II DOS ERROS A SEREM SANADOS

Ao analisar os autos eletrônicos do presente processo administrativo, a Defendente verificou equívocos cometidos pelas dd. autoridades fiscais que — a despeito de não serem óbice à presente defesa — devem ser imediatamente sanados, para evitar problemas futuros na execução das decisões administrativas.

O primeiro equívoco refere-se ao Despacho Decisório: no cabeçalho do Despacho Decisório, foi consignado incorretamente o número do processo 10830.903734/2014-37 (que trata do saldo negativo de CSLL de 2011). Dessa forma, deve-se sanar esse erro, para consignar corretamente o número do presente processo administrativo.

O segundo equívoco refere-se ao "Extrato do Processo" de fl. 47. Esse documento não se refere ao presente processo administrativo, mas ao processo nº 10830.724391/2014-46 (processo de débito 10830.724392/2014-91).

Esse equívoco certamente é mais sério do que o anterior, pois se não retificado imediatamente pode resultar na incorreta determinação dos débitos discutidos no presente processo administrativo (que, vale mencionar, são substancialmente inferiores àqueles discutidos no processo administrativo 10830.724391/2014-46).

Dessa forma, a Impugnante requer a retificação do documento "Extrato do Processo", fazendo-se constar corretamente os débitos compensados nas PER/DCOMP 15639.28899.300813.1.3.03-6105 e 29503.52850.221013.1.3.03-2713, corretamente anexadas aos autos nas fls. 02 a 16.

III. DO DIREITO

Como mencionado acima, o resultado do presente processo administrativo e das respectivas Declarações de Compensação depende, exclusivamente, do desfecho do processo administrativo 10830.723465/2014-27, em que o saldo negativo aqui pleiteado foi utilizado para reduzir a exigência fiscal de CSLL.

Com efeito, se os Tribunais reconhecerem a possibilidade de registro e amortização do ágio, cancelam-se os autos de infração e, conseqüentemente, as presentes compensações do saldo negativo de CSLL devem ser homologadas. Por outro lado, se os tribunais mantiverem a glosa das despesas de ágio e as respectivas exigências de CSLL já reduzidas pelo saldo negativo do período e não houver antes ou após nova causa suspensiva de exigibilidade na forma da lei, restará correta e definitiva a não homologação das respectivas compensações.

Dessa forma, tendo em vista que a homologação das Declarações de Compensação em análise depende diretamente do desfecho do processo administrativo nº 10830.723465/2014-27, faz-se necessário reunir esses processos administrativos para que haja julgamento simultâneo, evitando-se a prolatação de decisões incoerentes e possivelmente danosas à Defendente.

A esse respeito, vale mencionar o conceito de conexão por continência e a previsão expressa para reunião de processos contidos nos artigos 104 e 105 do Código de Processo Civil: (...)

Especificamente no contencioso administrativo, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais autoriza expressamente o julgamento conjunto de processos administrativos correlatos. Verifique-se: (...)

Confirmando a prática reiterada dos Tribunais Administrativos em determinar a reunião de processos administrativos que tratem da mesma matéria ou que sejam dependentes

entre si, vale mencionar algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes:

(...)

Dessa forma, a Defendente requer que o presente processo administrativo seja apensado, desde logo, aos autos do processo administrativo 10830.723465/2014-27, possibilitando sua análise conjunta desde a primeira instância administrativa.

Não obstante, caso as dd. autoridades julgadoras não entendam necessário ou possível o apensamento requerido acima, a Defendente requer, alternativa e sucessivamente, o sobrestamento do presente processo até o encerramento do processo nº 10830.723465/2014-27, tal como autoriza o artigo 265, IV, a, do Código de Processo Civil: (...)

A análise dos fatos narrados acima à luz da previsão expressa do artigo 265, IV do Código de Processo Civil revela que se está diante de situação de suspensão de processo.

Adicionalmente, de forma a afastar qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação do citado artigo do Código de Processo Civil em processos administrativos fiscais, vale transcrever o teor de acórdão proferido pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, in verbis: (...)

Cumpra mencionar que o apensamento ou o sobrestamento ora requeridos visam, além da prolação de decisões administrativas coerentes, a atender ao princípio da eficiência aplicável aos processos administrativos, o que é favorável não só à Defendente, mas, também, à administração tributária, que, indubitavelmente, em caso de decisões divergentes para esses processos, terá de rever os efeitos fiscais decorrentes da falta de uniformidade de seus atos que porventura venham lesar a Defendente.

III. DO PEDIDO

Em vista de todo o exposto, a Defendente requer, preliminarmente, que os erros nos autos do presente processo administrativo sejam sanados.

No mérito, a Defendente requer o apensamento do presente processo administrativo ao processo n.º 10830.723465/2014-27, em vista da clara conexão entre esses dois processos administrativos.

Alternativa e sucessivamente, a Defendente requer seja determinado o sobrestamento do presente processo administrativo até o desfecho do processo administrativo prejudicial acima mencionado.

Posteriormente, foi solicitada a juntada pelo Seort da DRF/Campinas de Manifestação de Inconformidade e demais documentos (fls. 164/627), apresentados em 02/03/2016, em face do Despacho Decisório eletrônico, rastreamento nº 112061866, que indeferiu o pedido de restituição nº 21959.85015.140116.1.2.03-0250, tendo por fundamento o não reconhecimento do direito creditório pleiteado do mesmo crédito, objeto da Dcomp nº 15639.28899.300813.1.3.03-6105, pela autoridade administrativa.

Entretanto, referido recurso não será aqui apreciado, pois está sendo controlado pelo processo nº 18186.722511/2016-96, que se encontra na DRJ09 aguardando julgamento.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão n. 108-009.932 da 29ª Turma da DRJ08, o qual entendeu que a utilização do saldo negativo pleiteado na redução do valor a título de CSLL objeto de lançamento, implica, por decorrência, a não homologação das compensações que se utilizam do referido direito creditório.

Irresignada com a decisão, a Contribuinte recorre a este Conselho reprisando sua defesa em sede de manifestação de inconformidade. Adiciona que não pode concordar com a decisão em questão, (i) seja pelo fato de que os débitos atrelados ao processo n.º 10830.7234165/2014-27 permanecem em discussão nos Embargos à Execução Fiscal n.º 5002786-90.2021.4.03.6105 (relacionados à Execução Fiscal n.º 5013833-95.2020.4.03.6105) e que apenas a

decisão final a seu respeito poderia motivar a movimentação dos presentes autos, (ii) seja porque para análise do crédito em tela far-se-á necessária antes a definição da existência do saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário 2011 (cuja discussão permanece pendente de decisão no processo administrativo n.º 10830.903734/2014-37).

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo (cf. despacho de fls 685) e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a lide cinge-se à não homologação das DCOMPs em razão da utilização do saldo negativo para a dedução do CSLL lançado de ofício nos autos do processo administrativo n.º 10830.723465/2014-27.

Com efeito, as DCOMPs em exame não foram homologadas em virtude da modificação da apuração do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2012 causada pela glosa das despesas de amortização de ágio tratada no processo administrativo n.º 10830.7234165/2014-27.

Confirmando tal fato, veja-se os seguintes trechos da decisão recorrida:

No tocante à dependência do presente processo ao resultado do processo nº 10830.723465/2014-27, de fato, assiste razão a contribuinte, posto que eventual revisão do lançamento efetuada poderia implicar em alteração no direito creditório reconhecido.

Trata-se, portanto, de situação de decorrência de processos para julgamento conjunto, nos moldes do artigo 6º, §1º, inciso II do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos. (grifei)

Este mesmo dispositivo de nosso Regimento Interno, estabelece em seu § 2º que “observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.” Tal norma tem por escopo evitar decisões conflitantes a respeito dos mesmos fatos ou pedidos, tratados em processos administrativos fiscais distintos. Por essa razão, é de suma importância a sua observância, sob pena de ferir um dos maiores objetivos deste Tribunal, uma vez que o Novo Código de Processo Civil (NCPC), cuja aplicação subsidiária ao Processo

Administrativo Fiscal agora é expressa (artigo 15)¹, determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Pois bem. Em consulta sobre o andamento do Processo n. 10830.723465/2014-27, verifica-se que o mesmo não só já foi distribuído, como também já teve sua análise feita pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 9101-004.052,² julgado na sessão de 11/03/2019, ao qual foi atribuída a seguinte ementa:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ADMISSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APRECIAÇÃO DE CONTEÚDO EXCLUSIVAMENTE PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Requisito específico de admissibilidade trazido no art. 67, Anexo II do RICARF diz respeito a verificar se a decisão paradigma apresenta divergência na interpretação da legislação tributária em relação à decisão recorrida.

A apreciação de conteúdo exclusivamente probatório para concretizar a reforma do acórdão recorrido, como por exemplo, de teor do laudo de avaliação relativo a expectativa de rentabilidade futura de investimento adquirido com ágio, escapa da competência de julgamento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado:

(1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio;

(2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

¹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente

² O resultado do julgamento foi: "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à matéria "Aquisição da Eaton Ltda - Ágio Interno" e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que lhe deu provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto quanto ao Recurso Especial do Contribuinte os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado. Entretanto, findo o prazo regimental, os conselheiros não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF)."

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa relacionada, sem pagamento pelo sobrepreço, que foram concebidas para consumir a criação de um ágio fictício, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e deve ser apenado com a qualificação da multa de ofício.

Muito embora tenham sido opostos embargos de declaração contra o referido Acórdão, eles foram rejeitados, tendo tal decisão se tornado definitiva na esfera administrativa.

Assim, haja vista que o presente processo depende umbilicalmente da decisão a ser proferida no bojo do auto de infração (PAF 10830.723465/2014-27), e lá foi mantida a autuação contra o contribuinte, não há qualquer retificação a ser feita quanto ao ato administrativo que não homologou o direito creditório aqui pleiteado. Aplica-se, assim, nesse caso (decorrente) o quanto decidido no processo principal.

Quanto ao pedido da Recorrente para que estes autos sejam sobrestados para aguardar o resultado dos Embargos à Execução Fiscal n.º 5002786-90.2021.4.03.6105 (relacionados à Execução Fiscal n.º 5013833-95.2020.4.03.6105), não está de acordo com a boa interpretação a ser dada ao Regimento Interno do CARF. Sobre o tema o Acórdão nº 9101-005.923, de 03 de dezembro de 2021, muito bem esclarece que “o princípio da oficialidade impõe impulsionar o andamento do processo administrativo ao seu fim, garantindo-se sua duração razoável. Tendo o processo administrativo fiscal tido como prejudicial já encerrado o contencioso administrativo, **a mera proposição de ação anulatória não pode, por suposta prejudicialidade externa, determinar o sobrestamento do processo administrativo conexo/decorrente, uma vez que o art. 6º, §§ 4º a 6º do Anexo II do RICARF não determina a suspensão do feito nessa hipótese, mas sim ou o julgamento conjunto dos processos ou a continuidade do julgamento do processo conexo/decorrente quando já tenha sido proferida decisão administrativa de mesma instância no processo prejudicial.**”

Por fim, no que tange ao pedido de se aguardar a definição da existência do saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário 2011 (posta no processo administrativo n.º 10830.903734/2014-37), tampouco tem razão a Recorrente. O citado caso pode eventualmente ser decorrente do auto de infração 10830.723465/2014-27 e das glosas lá perpetradas, mas essa relação não se estende ao presente caso. Inclusive, tal relação de decorrência entre os processos é colocada “em tese” pelo contribuinte, sem procurar demonstrar efetivamente a implicação de um sobre o outro. Impossível, por esse ponto de vista também, pretender qualquer situação de vinculação entre os casos.

Ex positis, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz