

# 中国居民赴巴西 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

## 摘 要

为了更好地帮助对外投资企业了解巴西税收法规和司法制度，有效地规避、防范和应对境外税收风险，提升税收合规性，我们编写了《中国居民赴巴西投资税收指南》。该指南围绕巴西概况及投资主要关注事项、巴西税收制度、巴西税收征收和管理制度、特别纳税调整政策、中巴税收协定及相互协商程序、在巴西投资可能存在的税收风险六方面对巴西税制进行了较为详细的解读。

第一章主要介绍了赴巴西投资需要了解的基本事项，分别介绍了巴西国家概况（包括地理、政治、经济和文化概况）以及巴西的投资环境（包括近年经济发展情况、资源储备和基础设施、行业发展、投资政策和经贸合作）等内容。

第二、三章是指南的核心部分，阐述了巴西的税收制度与税收征管制度，涉及企业所得税、个人所得税、增值税、关税、金融操作税、薪资税等税种，以及社会保障费等相关费用。此外，还介绍重点税种的申报、缴纳、跨境税收等税收征收管理制度。

第四章主要介绍了特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查等事项的判定标准及管理制度。

第五章是中巴税收协定及相互协商程序介绍，通过详细介绍和解读税收协定，使企业全面了解和正确使用税收协定。一方面，纳税人可以借助税收协定的规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险；另一方面，当纳税人与巴西税务当局产生纳税争议时，可以借助相互协商程序有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。

第六章主要介绍了在巴西投资可能存在的税收风险，如信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险等内容。

本指南仅基于 2018 年 6 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

摘 要.....	1
第一章 巴西概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境概述.....	3
1.2.1 近年经济发展情况.....	3
1.2.2 资源储备和基础设施.....	4
1.2.3 支柱和重点行业.....	7
1.2.4 投资政策.....	7
1.2.5 经贸合作.....	15
1.2.6 投资注意事项.....	16
第二章 巴西税收制度简介.....	19
2.1 概览.....	19
2.1.1 税制综述.....	19
2.1.2 税收法律体系.....	19
2.1.3 近三年重大税制变化.....	19
2.2 企业所得税.....	20
2.2.1 居民企业.....	20
2.2.2 非居民企业.....	46
2.2.3 其他.....	52
2.3 个人所得税.....	52
2.3.1 居民纳税人.....	52
2.3.2 非居民纳税人.....	60

2.3.3 其他.....	61
2.4 增值税（IPI）.....	61
2.4.1 概述.....	61
2.4.2 税收优惠.....	64
2.4.3 应纳税额.....	65
2.4.4 其他.....	65
2.5 其他税（费）.....	65
2.5.1 净利润社会赞助费(CSLL).....	65
2.5.2 社会保障金费（COFINS）.....	66
2.5.3 社会一体化税(PIS).....	69
2.5.4 薪资税.....	71
2.5.5 社会保障金.....	72
2.5.6 房地产税.....	74
2.5.7 不动产转让税（ITBI）.....	76
2.5.8 印花税.....	76
2.5.9 关税.....	76
2.5.10 机动车辆税（IPVA）.....	77
2.5.11 商品流通服务税（ICMS）.....	77
2.5.12 社会服务税(ISS).....	81
2.5.13 金融操作税(IOF).....	82
2.5.14 经济领域介入费(CIDE).....	85
2.5.15 其他.....	85
第三章 税收征收和管理制度.....	87
3.1 税收管理机构.....	87
3.1.1 税务系统机构设置.....	87
3.1.2 税务管理机构职责.....	87
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	87

3.2.1 税务登记.....	87
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	88
3.2.3 纳税申报.....	88
3.2.4 税务检查.....	90
3.2.5 税务代理.....	90
3.2.6 法律责任.....	90
3.2.7 其他征管规定.....	91
3.3 非居民纳税人税收征收管理.....	92
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	92
3.3.2 非居民企业税收管理.....	92
第四章 特别纳税调整政策.....	94
4.1 关联交易.....	94
4.1.1 关联关系判定标准.....	94
4.1.2 关联交易基本类型.....	95
4.1.3 关联申报管理.....	95
4.2 同期资料.....	95
4.2.1 分类及准备主体.....	95
4.2.2 具体要求及内容.....	95
4.2.3 其他要求.....	96
4.3 转让定价调查.....	96
4.3.1 原则.....	96
4.3.2 转让定价主要方法.....	96
4.3.3 转让定价调查.....	98
4.4 预约定价安排（暂无）.....	98
4.5 受控外国公司（CFC）.....	98
4.5.1 判定标准.....	98
4.5.2 税务调整.....	98

4.6 成本分摊协议管理（暂无）	98
4.7 资本弱化	98
4.7.1 判定标准	98
4.7.2 税务调整	99
4.8 法律责任	99
第五章 中巴税收协定及相互协商程序	100
5.1 中巴税收协定	100
5.1.1 中巴税收协定	100
5.1.2 适用范围	100
5.1.3 常设机构的认定	101
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	102
5.1.5 税收抵免政策	106
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	106
5.1.7 在巴西享受税收协定待遇的手续	106
5.2 中巴税收协定相互协商程序	107
5.2.1 相互协商程序概述	107
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	107
5.2.3 相互协商程序的适用	108
5.2.4 启动程序	108
5.2.5 相互协商的法律效力	109
5.2.6 巴西仲裁条款	110
5.3 中巴税收协定税收协定争议的防范	110
第六章 在巴西投资可能存在的税收风险	112
6.1 信息报告风险	112
6.1.1 登记注册制度	112
6.1.2 信息报告制度	112
6.2 纳税申报风险	112

6.2.1 在巴西设立子公司的纳税申报风险.....	112
6.2.2 在巴西设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	112
6.2.3 在巴西取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	112
6.3 调查认定风险.....	112
6.4 享受税收协定待遇风险.....	113
6.5 其他风险.....	113
参 考 文 献.....	114

# 第一章 巴西概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

巴西联邦共和国（英语：The Federative Republic of Brazil，葡萄牙语：República Federativa do Brasil）位于南美洲东南部，北邻法属圭亚那、苏里南、圭亚那、委内瑞拉和哥伦比亚，西邻秘鲁、玻利维亚，南接巴拉圭、阿根廷和乌拉圭，东濒大西洋。

巴西国土面积 851.49 万平方公里，海岸线长约 7,400 公里。领海宽度为 12 海里，领海外专属经济区 188 海里。

巴西全国共分 26 个州和 1 个联邦区。人口数量居世界第五位。巴西官方语言为葡萄牙语。西班牙语、英语为其主要外语。



图 1 巴西各州及地区



## 1.1.2 政治概况

### (1) 政体

巴西实行代议制民主政治体制。1988年10月5日颁布的新宪法规定，总统由直接选举产生，取消总统直接颁布法令的权力。总统是国家元首和政府首脑兼武装部队总司令。经过20多年发展，巴西代议制民主政治体制基本稳固。

### (2) 宪法

巴西的第一部帝国宪法于1882年产生。1988年10月5日颁布巴西历史上第八部宪法，规定总统由直接选举产生，任期五年，取消总统直接颁布法令的权力。在公民权力方面，宪法保障人身自由，废除刑罚，取消新闻检查，规定罢工合法，16岁以上公民有选举权等。1994年和1997年议会通过宪法修正案，将总统任期缩短为四年，总统和各州、市长均可连选连任一次。

### (3) 国会

国会是国家最高权力机构。主要职能是：制定联邦法律；确定和平时武装力量编制及兵力；制定全国和地区性的发展计划；宣布大赦令；授权总统宣布战争或和平；批准总统和副总统出访；批准或撤消总统签署的临时性法令、联邦干预或戒严令；审查总统及政府行政开支；批准总统签署国际条约；决定临时迁都等。

国会分为参、众两院。两院议长、副议长每两年改选一次，可连选连任。参议长兼任联邦议会主席。

参议员81人，每州3人，任期八年，每四年改选1/3或2/3。众议员513人，任期四年，名额按各州人口比例确定，但最多不得超过70名，最少不低于8名。

### (4) 司法

根据1988年10月5日颁布的宪法，联邦最高法院、联邦法院、高等司法院、高等劳工法院、高等选举法院、高等军事法院和各州法院行使司法权。联邦最高法院由11名大法官组成，大法官必须是年龄在35岁以上、65岁以下的巴西公民，由总统提名，经参议院批准后任命。

### (5) 行政机构

本届巴西联邦政府于 2016 年 8 月 31 日成立，共设 24 个部。现内阁成员由所有各部部长组成。

主要的经济部门包括：投资伙伴计划秘书处（PPI）、财政部，工业、外贸和服务部，计划、发展和管理部，央行，农村发展部，农牧业和供给部，旅游部，矿产能源部，劳动就业部，交通、港口和民航部。

### 1.1.3 经济概况

巴西经济实力居拉美首位，也是拉丁美洲面积最大、人口最多的国家。

巴西铁矿砂的储量排名全球第 5 位，是全球第 2 大铁矿砂出口国，镍矿占全球储量的 98%，锰矿、铝矾土、铅和锡等多种金属储量占世界总储量 10%以上。淡水资源约占全球淡水资源 18%，因此也充分利用水资源发展水力发电，水力发电总量占全国发电量高达 71.1%。

巴西经济是自由市场经济与出口导向型的经济，其国内生产总值超过 2.1 万亿美元，是世界第 8 大经济体，美洲第 2 大经济体。综合实力居拉美首位，经济结构接近发达国家水平。

### 1.1.4 文化概况

根据国际货币基金组织的数据，2017 年巴西的人口总数为 2.08 亿。根据 2017 年数据统计，每平方公里人口密度 24.4 人。

巴西是多民族国家，白种人占 53.7%，黑白混血种人占 38.5%，黑种人占 6.2%，黄种人占 0.5%，印第安人占 0.4%。东南地区是巴西民族分布最广泛的地区，该地区主要有白人（主要是葡萄牙后裔和意大利后裔）混血人，非洲巴西混血以及亚洲和印第安人后代。巴西还有德国人、西班牙人、日本人、叙利亚人、黎巴嫩人、中国人及其他东南亚人。目前在巴西生活的华人大约 30.2 万人，主要分布在圣保罗市、库里奇巴市和里约热内卢市。

巴西是世界上天主教徒最多的国家，83%的居民信奉天主教，少数居民信奉基督教新教和犹太教。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

自 2011 年以来，巴西政府根据国内外形势发展的变化，为保持经济能

够持续发展，采取了一系列减税降息、鼓励投资、加快基建、拉动消费的刺激性措施。据统计，2016年巴西农业、工业和服务业占GDP的比重分别是4.69%、18.3%和78.01%。2016年巴西GDP（国内生产总值）达2.1万亿美元，人均GDP达到1万美元。

由于得天独厚的农业、矿产资源和2亿人口的市场容量，巴西在南美各国之中一直是国际投资者的首选。从上世纪50年代发展汽车工业开始引进外资以来，巴西对外资开放的领域越来越广泛，并取得了较好的成绩。

据联合国贸发会议发布的2017年《世界投资报告》显示，2016年巴西吸收外资流量为586.8亿美元；截至2016年底，巴西吸收外资存量为6,258.8亿美元。

据巴西中央银行统计，2016年，巴西接受的外国直接投资金额为789.29亿美元，同比增长5.98%，在全球接受外国直接投资排行榜中位列第七。当年巴西的外国直接投资主要来源于荷兰（105.24亿美元）、卢森堡（73.95亿美元）、美国（65.44亿美元）、英国（35.96亿美元）和西班牙（34.89亿美元）。中国2016年对巴西投资额8.79亿美元，名列第13位。

从2016年的大数据来看，目前外资主要集中在第三产业，包括电信、电力和天然气、房地产、金融机构、医疗等领域，从资金和技术两个方面推进产业升级。以大规模中国投资为例，2016年，TCL多媒体公司与巴西Semp集团共同投资2亿雷亚尔成立了合资公司，旨在帮助TCL开拓巴西市场；三峡集团投资135亿雷亚尔完成了对巴西Cesp公司朱比亚和伊利亚水电站的经营权交接，变身为巴西第二大私营发电企业；国家电网以59亿雷亚尔收购了巴西CPFL能源公司23%的股份；交通银行投资1.1亿美元完成了对巴西BBM银行80%的股权交割仪式，正式进入巴西市场。

### 1.2.2 资源储备和基础设施

巴西地域广阔，东临南大西洋，北面、西面和南面均与南美洲任意一个国家接壤。巴西是南美洲面积最大的国家，领土面积851.49万平方公里，约占南美洲总面积的46%，在世界上仅次于俄罗斯、加拿大、中国和美国，排行第五。经济规模 and 市场规模居拉美第一，且有巨大发展潜力。

巴西矿产、森林、土地和水资源丰富，其中有29种矿物储量丰富。已

探明铁矿砂储量 333 亿吨，占世界总储量 9.8%，居世界第五位，年产量 3.7 亿吨，居世界第二位，出口量也位居世界前列；铌矿储量已探明 455.9 万吨。镍矿总储量为 1,000 万吨，占全球储量的 98%，主要分布在戈亚斯州和米纳斯吉拉斯州；锰、铝矾土、铅、锡等多种金属储量均占世界总储量的 10% 以上。此外还有较丰富的铬矿、黄金矿和石棉矿。煤矿探明储量 101 亿吨，但品位很低。2007 年以来，巴西在东南沿海相继发现 5 座大油气田，预计石油储量将超过 500 亿桶，有望进入世界十大石油国之列。2013 年生产原油 7.04 亿桶。森林覆盖率达 60.7%，木材储量 658 亿立方米。水资源丰富，拥有世界 18% 的淡水，人均淡水拥有量 29,000 立方米，水利蕴藏量达 1.43 亿千瓦/年。

基础设施方面，公路运输在巴西占据着极为重要的地位，承担了全国 95% 旅客的出行以及 61.1% 的货物运输，在巴西经济社会发展中发挥了极大作用。2016 年巴西公路网总里程达 172.08 万公里，其中联邦路 7.64 万公里，州路 22.53 万公里，市路 126.17 万公里，另有 15.73 万公里待建。巴西每年扩宽公路网的平均增速为仅为 1.5%。2016 年，巴西政府完成的公路建设项目为 10.32 万公里。

巴西缺乏互联互通的全国铁路网，部分城市有捷运、轻轨等轨道交通系统。目前铁路总长度为 3.06 万公里，遍布全国 22 个州和联邦区。其中 67% 为货运铁路，33% 为客运铁路，1121 公里为电气化铁路。巴西铁路运输效能比较低，2016 年货运总量 5.04 亿吨，仅占全国运输总量的 20.7%；客运总量 181.74 万人次，仅占全国运输总量的 0.5% 且以市区铁路为主。铁路平均时速仅为 25 公里，远低于全球的平均时速（75 公里）。巴西曾经与阿根廷、玻利维亚、乌拉圭间有铁路互联互通，铁路总长度一度达到 3.42 万公里，但由于经济危机，年久失修，很多路段已经破旧甚至不复存在。

根据巴西国家运输联合会（CNT）统计数据，2015 年，巴西往来货运流量 7.51 亿吨，其中巴西本国航空公司承运 1.8 亿吨；往来国内外航空旅客 1.19 亿人次，其中，国内航空旅客 9620 万人次，国际航空旅客 2160 万人次。巴西境内有 20 多家从事客货运输的航空公司，主要有 LTAM、GOL、Azul 等三家，经营国际和绝大部分国内航线。全国通航城市有 150 个，与世界主要地区均有定期航班。巴西全国共有机场 2603 个，其中国际机场

34 个，国内机场 29 个，小型公用机场 654 个，小型私人机场 1886 个。主要国际机场有：圣保罗、里约热内卢、巴西利亚、累西腓和马瑙斯。圣保罗、里约热内卢有航班直飞欧洲、北美各主要城市以及南非约翰内斯堡和阿联酋迪拜，从中国出发可经这些城市中转抵达巴西。另外，中国国际航空公司已开通北京经西班牙马德里至圣保罗的航线。

巴西河流纵横，为水路运输创造了良好的条件。航线包括 4.8 万公里的内河航线和 8500 公里的海岸航线。水路运输约占巴西货运的 13.6%（包括海运和内河运输）。2016 年巴西港口吞吐量 9.97 亿吨，同比下降 1.1%。其中干货 6.29 亿吨，液态货 2.18 亿吨，集装箱 1 亿吨，散货 5040 万吨。同年私人码头货流量 6.55 亿吨，同比下降 0.4%；公共港口货流量 3.43 亿吨，同比下降 2.5%。巴西全国共有 35 个公共港口（portos públicos）（海港和河口港），122 个混用私人码头（Terminais de uso privativo misto）和 9 个专用私人码头（Terminais de uso privativo exclusivo）。圣保罗的 SANTOS 港为第一大港，2016 年吞吐量 9693.51 万吨；其次为里约热内卢的 ITAGUAI 港，2016 年吞吐量 5876.32 万吨；第三是帕拉纳州的 PARANAGUÁ 港，2016 年吞吐量 4005.35 万吨。2016 年巴西水运客流量 54.96 万人次。

2015 年巴西邮政（ECT）拥有局所 1.55 万个、分拣中心 59 个、投递点 9196 个、运输车辆（货车、摩托车、自行车）20 万辆、飞机 13 架、员工 12 万人、处理邮件 360 万件/天。巴西邮政对国内邮件可提供快递服务，称为 SEDEX。巴西另有国际性邮件快递公司如 DHL、FEDERALEXPRESS 等，一般而言，邮件寄送较为便捷。

巴西电信业管理和运营水平相对较高，世界银行最新数据显示，2016 年巴西固定电话、移动电话和互联网用户数分别约为 4500 万、2.4 亿和 1.68 亿。

截至 2015 年底，巴西全国总发电量达到 5414 亿千瓦时，仅为中国的 9.63%。其中，水力发电占到总发电量的 71.1%，火力发电达 21.3%，风力发电达 3.7%，核能发电 2.8%；可再生能源发电占到了 76%（水力、风力、生物能源等）。巴西全国装机容量为 1.42 亿千瓦。水力发电装机容量占到总容量的 64.8%，火力发电装机容量达 27.8%，风能达到 6%，核能达到 1.4%。

### 1.2.3 支柱和重点行业

巴西的支柱和重点行业主要包括农业、畜牧业、林业及工业等。

巴西全国可耕地面积达 1.53 亿公顷，占国土面积的 18%，其中，农作物种植面积 6000 万公顷，牧场 1.98 亿公顷；森林面积 3.54 亿公顷。巴西农牧林业就业人数 1700 多万人，约占全国就业人口的 19%。2016 年，农牧渔业总产值为 2952 亿雷亚尔，约合 937 亿美元，占到 GDP 的 4.69%。

巴西工业实力居拉美各国首位。上世纪 70 年代即建成比较完整的工业体系，工业基础较雄厚。主要工业部门有：钢铁、汽车、造船、石油、水泥、化工、冶金、电力、建筑、纺织、制鞋、造纸、食品等。核电、通讯、电子、飞机制造、信息、燃料乙醇等行业已跨入世界先进行列。20 世纪 90 年代中期以来，药品、食品、塑料、电器、通讯设备及交通器材等生产增长较快；制鞋、服装、皮革、纺织和机械工业等萎缩。2016 年，巴西工业产值为 1.15 万亿雷亚尔，约为 3651 亿美元，占国内生产总值 18.26%。

### 1.2.4 投资政策

#### 1.2.4.1 对外贸易法规政策简介

##### 1.2.4.1.1 贸易主管部门

###### (1) 外贸委员会

巴西外贸委员会是巴西对外贸易政策的最高决策机构，发展工业外贸部是对外贸易政策的执行部门。巴西发展工业外贸部主要负责：工业、贸易和服务发展政策，知识产权和技术转让，工业质量、计量及标准化，外贸政策，监管及执行外贸规划和措施，参与国际贸易谈判，实行贸易保护机制，提出支持小型企业及手工制造企业的政策，进行贸易登记备案。

###### (2) 外交部

巴西外交部是双边和多边对外经贸重要活动的牵头单位。外交部中负责对外经贸的是一体化、经济和外贸事务秘书处（副部级单位）。该单位主要负责协调处理巴西在地区一体化和对外经贸关系中的有关事务，负责双边和多边谈判，下设经济司、科技合作司、拉美一体化司和贸促司。

贸促司下设贸易信息处、贸易促进业务处和贸易促进计划处。其职能

主要为：通过吸引外资、引进先进生产技术、到国外办展、促进国内外企业界的交流、树立巴西产品的国际形象，扩大巴西产品的出口，促进巴西外贸发展。

经济司下设基本产品处、贸易政策处、金融政策和发展处、交通和通讯服务处。其主要职能为：就双边经贸关系中的特别问题（如纺织品设限等）、经济合作等问题对外进行双边和多边谈判。

### （3）发展工业外贸部

巴西发展工业外贸部中负责外贸事务的单位为外贸秘书处（副部级单位）。该单位下设外贸局、贸易维护局、外贸政策司和国际谈判司。主要负责制定并具体执行国家外贸政策，参与国际经贸协定的磋商。

外贸局下设农牧产品处、贸易发展处、原材料和初级产品处、机电产品处、外贸统计和系统管理处。其主要职能为管理“巴西外贸网”（SISCOMEX），负责外贸统计和具体的进出口管理。

贸易维护局下设农牧产品处、中间产品处、金属和制成品处、技术和法规咨询处。其主要职能为：具体制订并实施贸易维护、反倾销、反补贴等保护民族工业的措施。

国际谈判局下设地区一体化处、贸易协定谈判处、国际组织处。其主要职能为：同国际经贸组织的谈判、参加关于原产地证及关税税则号的国际谈判等。<sup>[1]</sup>

#### 1.2.4.1.2 贸易法规体系

巴西有关国际贸易的法律体系由海关法令、关税规则、进口管理规定、出口管理规定以及贸易救济措施相关规定构成。主要的海关程序都编撰在2002年12月26日的第4543号法令中，2004年7月12日的5138号法令对其进行了修改。关税管理的主要法律制度是1994年12月23日第1343号法令。主要的进口措施都编撰在2003年12月1日的《进口管理规定》，2004年2月2日、2月11日和5月3日的部门法令对其进行了修改。出口措施都包括在2003年9月3日的第12号《出口管理规定》中，2004年2月16日、5月3日和5月12日的部门法令对其做了修改。贸易救济制度主要由下列法律法规构成：1994年12月15日第30号法令，1994年12月

<sup>1</sup> 资料来源：《巴西与投资有关的法律分析》<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>

30 日第 1355 号法令，1995 年 3 月 30 日第 9019 号法令（2003 年 12 月修订）以及 1995 年第 1602 号法令等。

（1）关于进口的法律（2 部）：

2007 年第 11580 号法：替代 2007 年 6 月 28 日第 380 号临时措施（该措施规定经巴拉圭从陆路进口统一税制），是规定经陆地进口商品的法律。

2004 年 10893 号法：自 1966 年巴西颁布 37/1996 号有关进口税制的临时法以来，在此基础上，经 20 余次对税制的不断修订和完善、设置海关服务项目、增添其它管理措施，自 2004 年成为规定经海运进口商品的法律。

（2）关于进口事务的政令类规章较多，主要有：

①6.262/2007 号：关于简化用于科研和技术的商品进口手续的规定。

②5.789/2006 号：关于出口企业采购资本货物的特别规定。

③5.628/2005 号：关于玛瑙斯免税区进口货物税收优惠的规定。

④6,759/2009 号：关于海关管理、外贸活动的稽查、税收的规定，本规定自 2002 年实施以来，经 10 次修改、完善，至 2009 年 2 月 5 日最后一次修订，沿用至今。

⑤4,088/2002 号：调整特殊商品进口税率及相关措施。

（3）政府主管部门发布的实施细则，规范性说明共 30 多部，主要有：

①SRF 306/2007 号：关于进口统计数据的发布（税务秘书处发布）。

②SRF 1.083/2002 号：关于进口商品与服务流通税的规定（税务秘书处发布）。

③MF 350/2002 号：外贸活动中资金来源管控与打击经营欺诈程序（财政部发布）。

④SRF 13/2002 号：就有组织的港口和港务设施的海关权限做出规定，并将 2001 年 1550 号规定的有效期予以延长（联邦税务局发布）。

⑤SRF 087/1999 汇率在进口税中的计算（联邦税务局发布）。

## 1.2.4.2 外国投资市场准入制度

### 1.2.4.2.1 投资主管部门

近年来，巴西对其投资促进的主管部门进行了重大调整。现行的“引资计划”（Investment Attraction Programme, IPA）就是以对投资促进



机构调整为基础的。

#### (1) 联邦投资促进机构

投资促进事务由巴西出口与投资促进局（APEX-Brasil）负责。其工作目标是：增加出口企业及产品的数量；提高出口量和出口值；开辟新市场，加强传统市场；增加收入和就业机会。该局提供经营管理和对外贸易方面的培训和认证服务，并帮助产品及其加工过程适应竞争日益激烈的国际市场需求。它还通过各个项目在巴西及其境外的商品交易会和博览会上推介巴西出口商品，包括为此邀请境外进口商至巴西和组织贸易代表团出访。2004年12月APEX-Brasil设立了投资机构，负责吸引外资进入巴西。其目标是将巴西的出口推广与吸引外资结合起来，发掘信息与机会，将外资导入巴西出口部门，并为中小企业出口产品创造条件。不同行业的外资政策一般由负责该行业的政府部委具体负责，例如能矿部、通信部、交通部、发展工业外贸部、中央银行、农业部等。一些重大项目的外资政策还需总统最后批准。

#### (2) 地方投资促进机构

巴西各州设立了地方一级的投资促进机构。目前已有15个地区建立了投资促进机构，它们分别是：阿克里州发展局（ANAC）、阿拉戈斯州经济发展中心、阿马帕州发展局（ADAP）、亚马逊州促进局（AFEAM）、巴伊亚州贸易与投资促进局、联邦区政府发展与外贸局、圣埃斯皮里图州发展局（ADERES）、戈亚斯州促进局（GOIASFOMENTO）、伯南布哥州经济发展局（ADIPER）、南里奥格兰德州促进局（AGN）、米纳斯吉拉斯州工业发展局（INDI）、里约热内卢工业发展局、罗赖马州促进局（AFERR）、圣卡塔琳娜州促进局和巴拉那州促进局（AFPR）。这些地方投资促进机构大多数位于已吸引了大量外资的富裕地区，它们除了投资促进外，往往还承担制定该地区总体经济发展战略的任务。

### 1.2.4.2.2 许可投资的领域

巴西管理外国投资的主要法律是《外国资本法》，其实施细则是1965年第55762号法令。巴西与投资有关的法律主要有《外资管理法实施细则》、《劳工法》、《公司法》、《证券法》、《工业产权法》、《反垄断法》和《环境法》等。

### （1）禁止投资领域

巴西禁止或限制外国资本进入的领域包括：核能开发、医疗卫生、养老基金、远洋捕捞、邮政、国内特许航空服务以及航天工业等。

### （2）限制投资领域

近年来，为吸引外资、促进发展，巴西政府实施了一系列产业开放政策，但是有限制的开放。

巴西政府通过修宪，逐步放松了国家对石油、天然气和矿产开采等领域的垄断，并对电信、电力业实行私营化。但根据规定，外资通过参与巴西企业私有化进入巴西市场，至少6年之后才能撤资。2016年10月，巴西众议院通过石油法修正案，允许外国企业参与开发巴西深海盐下层石油资源，取消了巴西国家石油公司盐下层石油勘探开发唯一作业者的垄断地位。与此同时，政府取消了盐下石油开采过程中，巴西石油公司至少要持股30%的规定。

巴西报纸、杂志等出版社以及广播电视台领域，外国投资的比重不能超过30%。

外资进入巴西金融领域需视情况而定，若切合巴西政府当时的利益则可放宽准入条件。

公共航空服务领域，若外国投资者希望参与巴西常规航线的运营，需预先获取巴西航空主管部门的批准后，方可与巴西本地企业组成联合体，但外资成分不能超过49%。

渔业领域，外国企业需与巴西本地企业组成联合体，并且仅允许在大陆架和专属经济区内作业。

对于联合体中外资份额高于本地份额、外籍人员或外资法人代表在巴西购买土地的绿地投资需预先获得巴西国会批准后方可进行；

若绿地投资企业要购买位于巴西边境地带土地，由于涉及国家安全问题，需通过巴西国家安全委员会批准。

## 1.2.4.3 金融环境及外汇管理

### 1.2.4.3.1 外汇管理

巴西货币是雷亚尔（Real），葡萄牙语音译为黑奥。2018年6月29

日，1 美元=3.8628 巴西雷亚尔。人民币与巴西雷亚尔不能直接结算。

由于实行外汇管制，外国企业或个人(除有外交特权的单位、个人)在巴西银行不能开立外汇账户，外汇进入巴西首先要折算成当地货币后方能提取。雷亚尔是市场上唯一通用的货币。

巴西中央银行是外汇交换的管理部门。在巴西，进口外汇交换通过进口商与巴西央行授权的商业银行签署的“外汇买卖合同”进行。外汇进出必须通过巴西中央银行。外资企业利润汇出需要缴纳资本利得税，税率为15%。

#### (1) 进口贸易外汇交换的基本程序

外汇交换分两步：第一，巴西进口商与经巴西中央银行批准有权经营外汇业务的商业银行签署“外汇买卖合同”；第二，按合同进行外汇买卖交割。合同的签署和交割均应通过“巴西中央银行网”(SISBACEN)在中央银行登记。外汇合同交割后，银行在5个工作日内代进口商对外付款。

巴西中央银行规定，在一般情况下，进口贸易的付款期不得超出货物装船前180天和货物装船后360天；“外汇买卖合同”的签署和交割之间不得超过360天；此外，交割期也不得超过对外付款期。

#### (2) “外汇买卖合同”的签署

通过签署“外汇买卖合同”，进口商既可以购买现汇，也可以购买远期外汇。分期付款应分期购汇。

### 1.2.4.3.2 银行机构

形成于上个世纪60年代的巴西现行金融体系是以中央银行为领导、商业性金融机构为主体、政策性金融机构为补充的有机整体。

#### (1) 国家货币委员会

国家货币委员会是全国金融体系的最高决策机构。委员会负责制定全国货币和信贷政策，批准中央银行货币发行，确定货币对内、对外价值和外汇政策，规定银行准备金比率、最高资本限额和最高利率，规定各种类型的贷款，批准各种金融机构的建立及其业务范围和管理资本市场等。该委员会由21名成员组成，财政部长任主席，其他成员包括计划部长、发展工业外贸部长、内务部长、农业部长、巴西银行行长、全国经济开发银行董事长和7名经总统提名、参议院批准的经济学家。该委员会由财政部长、

计划发展和管理部长、巴西银行行长组成。

## （2）巴西中央银行

巴西中央银行是国家货币委员会的执行机构。它根据国家货币委员会批准的条件限额发行和回笼货币，对金融机构进行再贴现和贷款，控制信贷规模，管理外国资本，负责国家外汇管理，代表政府与国外金融机构进行联系，开展国际金融活动，经营公开市场业务，与全国货币委员会一道共同监督和管理全国金融机构的活动。此外，还配合政府经济与社会政策开展活动。该行不办理具体业务，不直接代理国库，而将国库业务委托国营商业银行—巴西银行办理。巴西中央银行设在巴西利亚，领导机构由从国家货币委员会中推举的 5 名成员组成。

## （3）商业银行

商业性金融机构包括商业银行、投资银行、储蓄银行以及财务公司、租赁公司、保险公司、证券公司等非银行金融机构。巴西的商业银行专营短期贷款，分国营、私营和外国商业银行，机构众多，业务发达。国有巴西银行是巴西第二大商业银行，在巴西商业银行中具有独特地位，它除经营各种商业银行业务外，还充当中央银行的代理机构，保存商业银行准备金，代理国库，充当联邦预算的支付者和联邦政府的存款银行，负责指导信贷、管理公债，还是国外债务的接受者和支付者。此外，该行还控制联邦政府所属国营企事业单位，成为巴西大型企业的主要信贷资金提供者，提供农业信贷并负责管理全国进出口业务，提供各类优惠利率和出口信贷。除该行外，巴西商业银行约有 200 多家，随着金融业的发展及竞争的加剧，巴西商业银行业务分工日趋淡化，银行业务向综合化、国际化发展。投资银行分为国营和私营两类，专营中长期贷款，同时还发行存单，认购有价证券，管理担保债券和互助基金等。储蓄银行也分为国营和私营两类，国营又有联邦和州属两级，主要吸收储蓄存款，发放住房贷款，发行不动产抵押债券，管理企业雇员保险基金，还向消费者提供消费信贷服务等。

## （4）政策性银行

政策性金融机构主要由国有国营开发银行组成。巴西开发银行分为联邦和州属两级。主要的开发银行是联邦所属的国民经济开发银行和国民住房银行。州所属的开发银行分设在各州内。开发银行主要对落后地区、农

业和某些产业部门发展提供信贷资金支持。政策性金融机构成为政府控制信贷供应，优先发展项目筹措资金的有效杠杆。

#### (5) 中资银行

目前，中国五大银行，农业银行、工商银行、建设银行、中国银行、交通银行均在巴西设立了子行。国家开发银行也在巴西设有代表处。

#### (6) 保险公司

巴西最大的保险公司是 Bradesco Seguros，创建于 1946 年，主要经营车险、健康保险、寿险等，拥有 346 个分支机构和超过 3 万名员工。第二大保险公司 IRB Brasil RE，主要经营再保险业务，创建于 1939 年。第三大保险公司为 Porto Seguro S.A.，拥有超过 1.3 万名员工，主要经营车险、住宅保险等。

### 1.2.4.4 工程承包与知识产权相关规定

#### 1.2.4.4.1 工程许可制度

巴西对于外国公司承包当地工程没有统一立法管理，散见于各部委和各行业主管的规定。基本条件包括：

(1) 任何外国公司在巴西实施工程项目都需在巴西联邦商会注册，注册后在联邦、州、市三级税务机关登记；

(2) 当地化要求（本地劳工比例和工资收入、当地设备采购比例等）；

(3) 项目必须有在巴西工程师协会注册的技术负责人；

(4) 相关质量、环保和安全文件必须由有资质的安全工程师签字生效。

在涉及国家国防、安全等领域禁止外国承包商在当地承包工程。

#### 1.2.4.4.2 知识产权制度

巴西的知识产权保护体系相对比较健全。它是世界上第四个建立专利制度的国家，由国家工业产权局负责审查和批准专利申请，登记注册商标和审批引进技术等。巴西是《保护工业产权巴黎公约》的创始国之一，亦属于《与贸易有关的知识产权协议》(TRIPS) 成员国之一，是一个非常关注知识产权、高度保护知识产权的国家。20 世纪 70 年代以来，巴西政府相继出台了《工业产权法》(1971 年) (包括商标和专利)、《著作权法》(1998 年)、《计算机程序著作权保护法》(1998 年)、《生物安全法》(1995 年)、

《种子法》(1997年)等法律法规,保护和激励知识创新,促进本国经济增长。

近年来,巴西不断修改和完善专利制度,为保护知识产权提供更有效的法律保障。1996年巴西引进新的工业产权制度,同时修改了《工业产权法》,新法于1997年5月15日生效。2004年,巴西又成立了一个由政府、企业、社会团体共同组成的机构——“打击盗版和制止侵犯知识产权全国委员会”,其成员来自7个政府部门以及联邦警察局、联邦公路运输局和联邦税务局,另外还有4名相关产业部门的代表和2名国会代表,专门负责打击盗版、与盗版有关的偷税逃税和侵犯知识产权犯罪全国计划的制订和指导工作。<sup>[2]</sup>

### 1.2.5 经贸合作

1974年8月15日中国与巴西建立外交关系。1993年,两国建立战略伙伴关系。2012年,两国关系提升为全面战略伙伴关系。

中巴建交以来,双边经贸关系取得长足发展。2016年3月26日,中国政府与巴西签署1,900亿元人民币兑600亿巴西雷亚尔的货币互换协议。2016年协议到期后自动失效。

据中国商务部统计,目前中国对巴各类投资总额超过400亿美元,主要涉及能源、矿产、农业、基础设施、制造业等行业,巴西在华投资6.4亿美元,主要涉及飞机制造、压缩机生产、煤炭、房地产、汽车零部件生产、水力发电、纺织服装等项目。我国企业在巴西承建火电厂、特高压输电线路、天然气管道、港口疏浚等大型基础设施项目。截止2016年底,我国企业在巴西获得工程承包合同204.4亿美元,完成营业额149.3亿美元。

据中国海关统计,2017年中巴双边贸易额为875.4亿美元,其中中方出口额289.6亿美元,进口额585.8亿美元,同比分别增长29.6%、31.8%和27.8%

巴西是中国在拉美地区最大贸易伙伴,中国是巴西第一大贸易伙伴和出口对象国。中方主要出口机械设备、计算机与通信技术设备、仪器仪表、纺织品、钢材、运输工具等,主要进口铁矿砂及其精矿、大豆、原油、纸浆、豆油、飞机等。

---

<sup>2</sup>资料来源:《巴西与投资有关的法律分析》<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>

近年来，中巴两国在联合国、世界贸易组织、二十国集团、金砖国家、“基础四国”等国际组织和多边机制中开展积极合作，共同推动国际政治经济秩序改革，维护新兴国家的利益。<sup>[3]</sup>

## 1.2.6 投资注意事项

### 1.2.6.1 政治稳定性

由于代议制民主政体基本稳固，法律制度健全，巴西的政治形势总体比较稳定。但近几年政治纷争不断，各派政治力量斗争激烈，未来政局走向仍存在较大不确定性。

2015年以来，巴西各派政治力量围绕巴西国家石油公司腐败案、罗塞芙总统弹劾案展开激烈斗争，2016年9月，参议院最终表决通过总统弹劾案，罗塞芙总统被罢免职务，代总统特梅尔转为总统。特梅尔先前誓言清除巴西政府的腐败情况，而时至今日，特梅尔内阁中已有数名部长因涉嫌腐败下台。腐败丑闻不断势必对特梅尔内阁和执政的巴西民主运动党产生影响，使政治不确定期延长，进而影响经济复苏，未来巴西国内政局走向仍不明朗。

国际关系方面，巴西同世界主要国家关系稳步发展。巴西将发展同拉美特别是南美国家的关系置于外交政策的优先位置。巴西与美国政治和经贸关系密切，同欧盟建有峰会、政治磋商机制和战略伙伴关系，重视发展同亚洲国家，尤其是中国、日本、印度、韩国和东盟国家的政治和经贸关系。巴西近年来为解决亚马逊地区非法活动和毒品贩运等问题，在边界地区采取了一系列军事行动。但巴西与众多邻国保持友好关系，发生国家间战争的风险不大。

### 1.2.6.2 社会治安

巴西在快速发展中依然面临贫富悬殊问题，2015年全国贫困人口近2,000万，占总人口的9.2%，2015年基尼系数为0.561，导致社会治安状况较差。联合国发布的一项研究报告表明，巴西是全球暴力致死率第二高

---

<sup>3</sup> 资料来源：中华人民共和国外交部：中国同巴西的关系  
[http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/nmz\\_680924/1206\\_680974/sbgx\\_680978/t7915.shtml](http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/nmz_680924/1206_680974/sbgx_680978/t7915.shtml)

的国家，谋杀案占全球 1/10，共有 16 个城市入选联合国评出的世界上最危险的 50 个城市。巴西公民可以合法持有枪支，但非法持枪者不计其数。2011 年-2015 年间，巴西 278,839 人被杀，平均每个月 4,647.3 人被杀。2015 年共有 5.8 万人被害，相当于每 9 分钟就有一人被害。巴西警察在世界上死亡率最高，2015 年有 103 名警察在执行任务时被杀，其中 45%集中在圣保罗和里约。联合国毒品和犯罪问题办事处（UNODC）统计数据显示，2015 年巴西共发生谋杀案件 55574 起，每 10 万人比率为 26.74。

国际救援中心(International SOS)发布的 2017 年世界旅游风险地图 (TRAVEL RISK MAP 2017) 旅游安全风险评级 (TRAVEL SECURITY RISK RATING) 中，巴西被定为中等风险国家。

### 1.2.6.3 外国人政策

巴西不鼓励并在一定程度上限制外籍劳工进入。巴西法律规定，外国劳工的人数不得超过企业职工人数的三分之一。由于巴西国内一直面临就业压力，不鼓励引进外籍劳务。在吸引国外投资上，巴西政府主管部门将有关引资项目能否为本国人提供就业岗位作为重要的审批依据。

巴西工会势力较强，劳资纠纷一般主要通过当地工会解决。如工会无法解决，可通过司法手段诉诸劳工法院予以裁决。

### 1.2.6.4 劳动力制约因素

巴西劳动力总体供应充足，主要缺少高技能劳工。2016 年 7 月，巴西平均工资为 1985 雷亚尔，为近 2 年来最低水平。2016 年 1 月，巴西将最低工资从 2015 年的 788 雷亚尔提升至 880 雷亚尔；近 5 年，巴西每年都会提高一次最低工资。

### 1.2.6.5 经济风险

截至 2016 年 12 月 31 日，巴西内债为 2.98 万亿雷亚尔，外债为 3167 亿雷亚尔。短期债务占比 16.8%，长期债务占比 83.2%。2016 年，政府债务占 GDP 比值高达 49.37%。

截至 2017 年 5 月 22 日，国际评级机构标普对巴西主权信用评级为 BB/B，展望为负面。截至 2017 年 6 月 2 日，国际评级机构穆迪对巴西主权



信用评级为 Ba2，展望为负面。截至 2017 年 5 月 19 日，国际评级机构惠誉对巴西主权信用评级为 BB/B，展望为负面。

巴西实行一定的外汇管制，外国企业或个人（除有外交特权的单位或个人之外）在巴西银行不能开立外汇账户，外汇进入巴西首先要折算成当地货币后方能提取。雷亚尔是市场上唯一通用的货币。巴西中央银行是外汇交换的管理部门。外汇进出必须通过巴西中央银行。所有在巴西的外国投资必须在巴西中央银行注册。由巴西中央银行颁发外国投资证明，注明投资的外国货币金额及相应的雷亚尔金额。外资在投资利润汇出、撤资或用利润再投资时需出示该证明。

巴西实行浮动汇率制，对中国出口产品的价格具有直接影响。由于中巴两国间货物的运输距离比较长，周期长，汇率变化的幅度在一段时间会变化很大，因此进口企业可能因为汇款成本增加而拖欠或拒绝汇款，这样企业可能会款货双失，风险比较大。金融危机以来，美元与雷亚尔的汇率飙升超过 30%，从签订购买合同的日期到货物到达（港口）期间，由于巴西货币对美元大幅贬值，因此用美元结算的进口商品也随之涨价。

## 第二章 巴西税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

巴西税收种类繁多，共有各种税目 58 种。企业和个人需缴纳的税种需要到税务部门了解和咨询，特别是外来投资者更应咨询当地律师事务所，就税目、税率等情况进行了解。按行政管辖层级可以分为联邦税、州税和市税三级。其中，联邦税包括所得税、工业产品税、进口税、出口税、金融操作税、临时金融流通税、农村土地税等；州政府税包括商品流通服务税、车辆税、遗产及馈赠税等；市政府税包括社会服务税、城市房地产税、不动产转让税等。除此之外，企业还要交纳各种社会性费用，具体包括社会保险金、工龄保障基金、社会一体化计划费、社会安全费等。巴西政府对税收采取分级征收和管理的办法。

#### 2.1.2 税收法律体系

巴西采用宪政税制，宪法中规定了联邦、州、市的征税权。在宪政税制下，大多数税务诉求具有宪法基础，因此在征纳双方或多方存在争议时，可能递交至联邦最高法院进行诉讼（Supremo Tribunal Federal, STF），税务诉讼在巴西十分常见并且可以持续多年。

国家税典（Código Tributário Nacional, CTN）包括对税种开征、税收征管、纳税人、纳税义务、税务责任和进出口税收方面的特殊规定、市级不动产税、所得税、联邦消费税、增值税、金融交易税、市级服务税、市级不动产转让税及其他特定税收相关的规定。除了国家税典，巴西颁布了明细法规约束特定税种征管的具体规定。

#### 2.1.3 近三年重大税制变化

近年来，巴西税收制度不断调整以适应经济发展与时代需求。以下简要介绍了近三年税制的重要变化：

- 2015 年 4 月 1 日在联邦公报上公布并于当日生效的法令 1, 558/2015,

公布了 2015 纳税年度适用的个人所得税税率及级距。

- 2016 年 10 月 3 日在联邦公报上发布并于当日生效的规范性指令 1,662 /2016, 更新了巴西对外支付相关的税收规定。
- 2017 年 3 月 16 日, 1,700/2017 (RIR/1999) 法规规定合并了相关企业所得税法规。
- 2017 年 8 月 8 日政府发布的 160/2017 号补充法令, 授权制定新的商品流通服务税相关税收优惠政策, 根据行业不同, 税收优惠授予期间为 1 年至 15 年。
- 2018 年 5 月 30 日, 第 9,393 /2018 号法令在联邦公报上公布并于当日生效, 生产型出口企业有权按照出口总收入一定比例的数额申请退税, 退税率调整为 0.1%。

## 2.2 企业所得税

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 简介

企业纳税人需要就收入和资本缴纳企业所得税 (IRPJ) 及净利润社会赞助费 (CSLL), 两者共同作为企业所得税。尽管净利润社会赞助费 (CSLL) 本质上是一种社会保障费用, 但它的计税基础和征收的规则几乎与企业所得税 (IRPJ) 一致, 即一般而言, 所有征企业所得税的收入也须征净利润社会赞助费。因此, 实务中, 净利润社会赞助费 (CSLL) 应视同企业所得税的一种。

除了上述两种企业所得相关税收, 巴西税法另征收两种基于总收入的社会保险费, 即社会一体化税 (PIS) 和社会保障金费 (COFINS)。

#### 2.2.1.1.1 地理管辖

巴西征税权覆盖全部领土, 包括 27 个州, 这些州地理上分为 5 个大型区域, 北部地区 (包括阿克里, 阿马帕, 亚马逊, 帕拉, 罗赖马, 朗多尼亚州和托坎廷斯州); 东北地区 (包括阿拉戈阿斯, 巴伊亚, 塞阿拉, 马拉尼昂州, 帕拉伊巴, 伯南布哥, 皮奥伊, 格兰德河州北部和塞尔希培); 中西部地区 (戈亚斯州、南马托格罗索、南马托格罗索州和联邦区); 东南地

区（圣埃斯皮里图州、米纳斯吉拉斯和圣保罗、里约热内卢）和南部地区（巴拉那州，南里奥格兰德州和圣卡塔琳娜）。

### 2.2.1.1.2 法定税收体系

企业所得税的规定主要包括在联邦宪法及国家税典中，其他约束企业所得税的相关法规包括补充法规（complementary laws）、国际税收协定及公约、普通法、法令和其他规章，包括规范说明（normative instructions）及行政规定等。根据联邦宪法对巴西税法体系的规定，任何税种须根据法律开征或增加税目，行政规范仅可以对现行税种的征收进行约束，而不能开征税种或增加税目。联邦宪法对该规则有例外规定，例外规定主要涉及具有特定目的的税种（这些税种不仅意在获取财政收入，而且在于调节特定经济部门）。

联邦法律由议会颁布，载明编号及发布日期。法律、临时措施（provisional measures）、法令及其他特别法案通过联邦公报（the Federal Official Gazette）发布。巴西总统可提议税务相关议案，一旦议会通过，由总统决定批准或否决。除非另有规定，法律在联邦公报发布 45 天后生效，对所得或资本征税的法律条款只在相关法规发布 90 天后生效。以下情况下，发布后的第一个税款评估期生效：

- 开征新税种或增加税目；
- 增加应税项目；
- 撤销或减少减免事项。

临时措施由巴西总统发布且不会干扰法定立法权，在 60 个日历日内有效（可延长 60 日），除非临时措施被议会通过形成法规，超过有效期即失效。除了由于紧急原因发布，临时措施一般作为未来将按照正常立法程序通过的法规的提前发布途径。有多部与企业所得税相关的法律，并不断更新，其中一些的颁布甚至先于 1988 年联邦宪法。分散的法规由行政部门汇总，并以法令形式颁布，即所得税条例（Regulamento do Imposto de Renda, RIR）。

2017 年 3 月 16 日，1,700/2017（RIR/1999）法规规定合并相关企业所得税法规。

现行有效的所得税条例由 3,000/1999（RIR/1999）法令颁布。

### 2.2.1.1.3 股息所得计税处理

巴西通过股息免除机制 (dividend exemption system) 避免双重征税, 即居民企业从税后利润分配股息给居民或非居民股东 (无论该股东为企业或者个人), 该股息不需交税 (包括预提税)。因此, 在计算所得税计税基础时, 从居民纳税人处取得的股息不包括在内, 但从非居民纳税人处取得的股息须包括在内。

### 2.2.1.1.4 纳税人

企业所得税纳税人包括:

- 所有居民法律实体;
- 分支机构, 代理和非居民实体的代表处;
- 非注册的商业机构;
- 取得来源于巴西所得的非居民实体 (RIR/1999 的 685 条款)

在巴西登记注册的法律实体为企业所得税居民纳税人。

由多个具有独立法人资格的实体组成的财团, 虽以其名义直接参与交易, 但企业所得税的纳税义务是由在联邦税务局注册的各个实体根据自身参与比例直接承担。如果满足特定条件, 非盈利实体可免除企业所得税, 然而, 这些实体仍须承担它们的附加责任义务, 未完成这些义务将可能受到处罚。

巴西法律不承认混合实体 (hybrid entities) 的概念, 即具有独立法人资格但不被视作纳税实体的组织, 比如透明合伙 (transparent partnerships)。

如满足下述条件, 个体工商户被视作企业纳税人并且须承担企业所得税纳税义务:

-以个人公司 (individual firm) 名义开展业务, 在贸易部 (the Board of Trade) 注册为工商企业 (entrepreneur);

-因习惯性地开展民用或商务活动使该个人构成一个商务机构, 即使未在贸易部 (the Board of Trade) 注册; 或者从事公寓或土地规划咨询的经济活动 (condominium buildings or land subdivisions);

其他情况下, 个体工商户取得的所得应缴纳个人所得税。

### 2.2.1.2 应税收入

### 2.2.1.2.1 一般规定

CTN 对应税收入的规定如下：

- 由于资本、劳动或二者结合取得的收入；
- 任何种类的收入，即任何财富的增加额。

由于收入界定是宽泛的，企业所得税适用于所有资本、服务或二者结合取得的收入，以及对于纳税人资产或权益处置的利得。因此，企业所得税适用于工商业交易过程中取得的所有收入（包括服务业收入），各种来源的金融收入（包括从投资组合及处置财产或权益取得的收入）。

居民企业应就全球所得纳税。根据法令 9,249/1995 和临时措施 2,158-35/2001 的 74 条规定，任何巴西居民企业不仅需要在企业所得税基数中包括来源于境外的所得（无论直接取得或通过常设机构取得），而且要根据所占股份的比例将其在海外的参股公司年度利润包括在内，无论被参股公司是否进行了实际的利润分配。

在企业所得税征缴中有四种核定方式，实际利润法、核定利润法、定额征税法和强制核定利润法。其他特定方法也适用于一些经济活动，比如针对房地产开发的特别方法等。实际利润法与核定利润法关联密切，核定利润法对于一些纳税人而言是备用方法，而从税收征管的角度讲更有效率，它依据业务的核定利润水平征收。

#### （1）实际利润法

纳税人以实际利润为基础缴纳企业所得税，该实际利润是调整后的会计利润，即根据税收相关法规对会计利润调增或调减。根据联邦宪法的规定，所有种类的所得均作为企业所得税的纳税基础，因此，除非另有规定，任何资产的增加均作为应税所得。

以下纳税人有义务采取实际利润法：

- 上一税务年度总收入超过 7,800 万雷亚尔；
- 金融机构、保险公司、证券经纪人和其他类似实体；
- 有来源于境外的利润、所得和资本利得（不含出口货物或服务）的实体；
- 取得税收优惠的实体；
- 从事保理业务的实体；

-从事房地产证券化，金融和农业信贷的实体。

无论是否实际收到相关款项，通常企业所得税纳税人需采用实际利润法确认收入和费用。但在一些特殊情境下，法律也允许纳税人采用收付实现制确认其收入和费用，比如分期销售的房地产的核算。

资本利得、利息（从居民和非居民企业取得）和特许权使用费均应计入计税基础纳税。

实际利润法通常按以下步骤确定所得额：

总利润=销售产品、提供服务的收入-相应成本；

营业利润=总利润+其他所得（比如利息所得）-经营费用；

在该步骤，营业利润为企业在正常商业活动过程中的净所得；

根据国际会计准则（IFRS），企业的货币资本溢价属于资本利得，其变动情况应在纳税人账簿中加以体现，并及时计入应税利润；

居民企业须将海外参股非居民实体的利润纳入计税基础；

若纳税人存在亏损，累计税务亏损可以用当年度 30%的税务利润加以弥补，最终计算出实际利润法下的计税基础。

## （2）核定利润法

根据法令 9,718/1998 第 13 条（被法令 12,814/2013 修订）规定，上年总收入（包括资本利得）不超过 7,800 万雷亚尔或上年度月平均收入不超过 650 万雷亚尔的纳税人以及其他无需按照实际利润法纳税的实体可以按照核定利润法纳税。核定利润法是一种简化的企业所得税计算方法，根据该方法，纳税人以总收入为基础，按照法定比例计算所得税额。

IRPJ 和 CSLL 对核定比例的规定不同。对于 IRPJ，核定比例区间从 1.6%（销售燃料和天然气）到 32%（提供服务），商业活动一般按照 8%的核定比例。对于 CSLL，核定比例区间从 12%到 32%，12%一般适用于商业活动，32%适用于提供服务。如果企业从事不同类型的经营活动，不同的经营活动按照不同的核定比例计算。

资本利得，金融投资收入和其他所得须直接计入应税利润中，不适用核定比例。再按照不同税率计算税额，IRPJ（15%）、CSLL（9%），对于月平均收入额超过 20,000 雷亚尔的企业，需额外缴纳 10%的附征税。对于已经代扣代缴过税款的收入，其税款可抵扣。

按核定利润法计算，从事一般商业活动的纳税人税负为 3.08%，而从事特殊服务行业的纳税人最高税负为 10.88%。

### （3）定额征税法

该办法是指按照纳税人总收入的一定比例缴纳税款，其比例根据产生收入的经济活动不同而变化（经济活动实质决定某些税的征与不征）而且根据收入的数量级相关比例采用累进制。此办法仅适用于微型企业和小型企业。

微型企业是指年收入低于 360,000 雷亚尔的企业；小型企业是指年收入低于 4,800,000 雷亚尔的企业。上述企业若有出口货物行为，其年收入则分别不应超过 3,960,000 雷亚尔和 8,400,000 雷亚尔。但一些纳税人由于未满足相关条件，即使达到了收入门槛，也不能采用定额征税法。

巴西的各州政府为使纳税人可以采用定额征税法缴纳商品流通服务税（ICMS），可能发布更低的门槛，该更低门槛也适用于州内企业缴纳社会服务税（ISS）。

### （4）强制核定利润法

强制核定利润法不是纳税人可主动选择的纳税方式，而是在纳税人未履行企业所得税及其属义务的情况下，税务机关所采用的强制性征税办法。

采用强制核定利润法征税的税率为 15%。当纳税人月应纳税所得额超过 20,000 雷亚尔（或者年应纳税所得额超过 240,000 雷亚尔），再加征 10% 所得税。此外，CSLL 按照 9% 的税率征收。

## 2.2.1.2.2 纳税期限

根据实际利润法的相关规定，纳税人可选择按季度或按年度评估企业所得税。如选定按年，纳税人须按月预缴，年终汇算清缴。

根据核定利润法的相关规定，企业所得税按季度评估。公司法规定，企业可以根据其公司章程确定会计年度结束日，不必要采取 1 月 1 日到 12 月 31 日的会计年度。纳税期限是联邦政府的预算年度，目前与日历年度一致，即 1 月 1 日到 12 月 31 日。

## 2.2.1.2.3 税收减免

联邦宪法规定，只要出于非盈利目的并且满足法律规定的要求，政党、



基金会、工会和教育及福利组织的收入可减免所得税。巴西的次级行政单位（州、联邦区和市）和寺庙也可以根据宪法规定免除相关税费。

另外，在满足有关法律规定的条件下，慈善、娱乐、文化和科学相关的非营利组织也可享受企业所得税减免（包括资本利得）。同时，巴西政府对在特定经济活动领域表现优异的企业或设立在特殊区域的企业也给予税收减免。

### **2.2.1.3 扣除项目**

#### **2.2.1.3.1 一般规定**

纳税人只有当按实际利润法计算企业所得税时，允许进行相关项目的扣除。总体而言，与生产经营相关的必须在税款所属期内支付或负担的成本费用可扣除。上述费用必须与其正常的交易或经营活动有关。

对特定类别的费用还有特殊规定，如广告费、摊销、坏账、礼物及捐赠、招待费、保险费、利息支出、董事费和研究费用等，则采用限额扣除。如果纳税人未在法定纳税期间扣除固定资产的折旧费，不允许在其他纳税期间一并扣除，或者法定比例外超额扣除。

#### **2.2.1.3.2 职工报酬**

税法规定对工资或其他种类的报酬无扣除限额，分配给员工的利润也可以扣除。

企业招待员工的费用（包括企业员工的报销等）以及与员工相关的保险费（如员工生命、意外、残疾和健康相关的保险费）可以扣除。

在法定截止日期前缴纳的社会保险费用以及为员工缴纳的辅助社会保险（包括向官方社会保障机构缴纳的补充退休金）视同营业费用实行限额扣除，其限额为支付员工总工资报酬的 20%。

#### **2.2.1.3.3 董事费**

对于按月固定支付给合伙人、经理及董事会成员的服务报酬可以扣除，但不包括支付给非居民董事会成员的款项。

#### **2.2.1.3.4 利息**

在每个纳税年度末，纳税人可扣除已到期利息（即使尚未实际支付）。

企业筹办阶段的到期利息费用可递延至企业正常经营后进行摊销。直接或间接向本地股东支付的利息须遵守市场标准利率方可扣除。对于向非居民支付利息费用的扣除，见后文。

对向受控或附属公司（controlled or affiliated companies）应付未付的利息，则不予扣除。

### 2.2.1.3.5 权益性支出

总体而言，对于产生或维持应税所得所必要的权益性支出可按以下规定限额扣除：

- 与专利权、商标、商业诀窍相关的支付不得超过销售相关产品净收入的5%；

- 根据财政部的规定，向非居民支付专利权、商标、商业诀窍的使用费，根据种类不同、涉及行业不同等，可扣除的比例不同（1%到5%之间）；

- 相关合同在巴西专利和商标协会（Brazilian Patent and Trademark Institute, INPI）备案后，相应的专利权、商标、商业诀窍的使用费可予扣除。如果收款方为非居民，该合同除了在 INPI 备案外，还须在巴西中央银行备案；

- 巴西居民企业向对其具有直接或间接控制权的非居民实体支付的权益性支出，如合同签订于 1991 年后且已在 INPI 和巴西央行备案，则可扣除。

但是，下列权益性费用不可以扣除：

- 非居民企业的巴西分支机构代表外国总部支付的专利、配方和商标等相关的权益性支出；

- 居民企业向个人和企业股东、董事或其亲属或其受赡养人支付的权益性支出。

### 2.2.1.3.6 服务和管理费

与纳税人生产经营活动相关的管理服务费、商业和工业技术诀窍以及其他类似服务可税前扣除。向非居民支付的技术、科技或行政辅助相关的费用（一次付清或分次支付）在以下条件下也可作为营业费用扣除：

-费用必须是真实的，即通过派遣技师、设计师等人员到巴西或代表该巴西公司在国外进行的技术研讨；

-根据财政部的规定，按照种类或涉及行业不同等，可扣除的比例也不同（1%到 5%之间）；

-技术协助合同必须在 INPI 和巴西央行备案。

非居民企业的巴西分支机构代表外国总部支付的技术、科技或行政辅助相关的费用不可以扣除。一般而言，技术协助费从引进该工业流程起最多在 5 年内可扣除。在特殊情况下，企业可申请延长至 10 年。

### 2.2.1.3.7 研发费用

具有科研性质，为发展和改进工业产品的研发费用可以扣除。但是，企业为研发购入的土地支出不可扣除，其购入的机器设备仅可进行常规的折旧。

### 2.2.1.3.8 其他

（1）税和社会保险费可以据实扣除，迟缴税款产生的利息或滞纳金也可以扣除。但因税务调查产生的罚款不可扣除。

因购买有形资产支付的税金可根据纳税人的选择作为成本或营业费用，除非该税金具有返还性质。

（2）根据法令 RIR/1999 第 335 条，除非法规明文规定（例如假日薪酬、员工的 13 薪奖金和获批坏账），其准备金不可以扣除。准备金是指为应对未来确定发生的义务或很可能发生的义务准备的资产抵减项。

法令 RIR/1999 第 336 条引入了保险公司、资本密集型公司、开放式私人养老金公司根据监管机构要求准备的技术准备金。

（3）除了股息外，企业可选择支付净资产利息（JCP），JCP 是一种支付给投资者的法定报酬，根据净资产金额确定。

企业可在年末或中期决定支付净资产利息，该金额由净资产金额乘以巴西央行公布的利率得出并在一定的限定条件内限额扣除。向股东支付的净资产利息可在企业所得税前扣除，与股息分配免预提税不同的是，净资产利息的支付涉及 15%的预提税（收益所有人为低税率管辖区居民时为 25%）。

(4) 根据法令 RIR/1999 第 369 条，无差别支付给全体员工的餐费可扣除。

(5) 一般情况下捐赠和赞助支出不可以扣除，除非：

①通过有资质的文化团体进行的捐赠和赞助；

②向有资质的巴西非营利性福利团体进行捐赠和赞助，但不应超过捐助人应税收入的 2%；

③向教育和研究机构进行捐赠和赞助，但不应超过捐助人应税收入的 1.5%。

(6) 以下广告费可以扣除：

①支付给从事广告业务的个体户的报酬；

②向登记注册的广告代理、报纸、广播电台和电视台支付的广告费；

③为获取著作权和特许权向作者或艺术家支付的费用；

④发放免费样品，但该项产品金额应仅占企业收入的 5%以内。直接与纳税人经营业务相关的广告费用可税前扣除，购买礼品的费用一般不可以扣除。

(7) 根据判例法，只有在纳税人证明相关差旅费与企业的业务密切相关时可以扣除。纳税人承担的为员工上下班提供交通服务的费用可以扣除。如果员工上下班的交通费由员工直接承担再向企业报销时，其抵扣的可能性将取决于对其实质的判断：

①如果认定为间接支付给员工的工资（作为社会保险和劳动相关费用的基数），则可以扣除；

②不视同工资，原则上不可以扣除，仅就法定交通费（如发放给员工的交通工具票或雇主支付的包车服务费）可以扣除。

(8) 如满足下述条件，租金支出可以扣除：

①与纳税人经营活动直接相关；

②对于使用不动产是必要的；

③非用于取得货物或权利的实际资本投入；

④非变相利润分配。

如果交易满足法律 6,099/1974 的要求，融资租赁款项可扣除。

(9) 开办费可以作为经营费在 5 年内予以摊销。

### 2.2.1.3.9 不可扣除的费用

除非与生产和销售货物或服务相关（例如与产生收入的活动相关），租赁费不可以扣除。这个限制条件也适用于折旧、摊销、税费、保险费、修理或保管费以及任何其他用在动产或不动产上的费用。另外，在特定情况下的一些项目不可以扣除，如下列所示：

- 支付给股东、配合持有者、合伙人或行政人员的餐费；
- CSLL 和 IRPJ。

根据变相利润分配限制规定，国内关联实体间的交易扣除应按独立交易原则处理。

### 2.2.1.4 账面资产

根据税法，交易需反映市场价值，然而，有一些交易可按照账面价值进行。

#### 2.2.1.4.1 存货

税法规定，货物和原材料按照市场价与购买价孰低原则确认。购买价包括运输费用、保险以及相关税费。最终消费的货物，价值不超过上一税务年度售出商品成本 5%的部分可以作为成本扣除。售出商品的成本和消耗物料成本根据存货的历史成本或期末账面存货成本入账。产成品和半成品按照生产成本入账。

货物和服务的生产成本包括：

- 原材料的购买成本和生产过程中消耗的货物或服务；
- 生产人员成本及直接的监督、保养和生产设备的保管的人员成本；
- 生产性资产的租赁、保养和修缮成本，包括折旧；
- 直接与生产相关资产的摊销；
- 生产过程中消耗的自然资源。

一般而言，对于存货计价，税务机关承认加权平均成本法和先进先出法，不接受后进先出法。

会计核算健全，则可以根据会计核算系统确定产成品和原材料价值，如不健全，则按照以下方式：

- 半成品价值按照该阶段原材料价格的 150%或产成品价值的 80%；

-产成品按纳税期产品销售最高价的 70%。

如市场价格更低，不可以将历史成本或生产成本调整到市场价。

#### 2.2.1.4.2 可折旧（或摊销）的资产

一般而言，固定资产和无形资产可以折旧或摊销，可折旧（或摊销）的资产包括建筑物、专利、商誉（满足一定条件下）和机器设备，它们一般按照历史成本计价。

#### 2.2.1.4.3 不可折旧（或摊销）的资产

除了其他规定外，土地、投资其他公司资产或证券不可折旧（或摊销），应按照历史成本入账。

#### 2.2.1.4.4 债权债务

巴西居民企业按照权责发生制计税，如果债权债务影响超过一个纳税年度，一般按比例计算。

#### 2.2.1.4.5 外币资产和债务

币值波动引起的资产和负债的价值变动在企业所得税评估时视为财务所得或费用，按照资产或负债的历史成本计价。

出于计算企业所得税税款的目的，仅在相关交易已经清偿的情况下，纳税人可选择按照权责发生制或收付实现制记录与债务或信用权相关的币值增长或损失。

#### 2.2.1.5 折旧和摊销

##### 2.2.1.5.1 一般规定

纳税人经营中使用或产生收入的固定资产折旧必须按年度折旧率计算（直线法）。除非经过税务局的事先批准（申请须提供国家技术协会 The National Technology Institute 或其他广受认可的同类机构的鉴定报告），否则不可以按照高于法定年折旧率的比例计提折旧。

企业可以从资产安装完毕、可供经营或达到生产状态开始计算折旧，即使在亏损年度，企业也可以少计或不计折旧，但是不可以递延提取折旧或在某个纳税期超额提取折旧。不允许对土地、随时间增值的资产（如古董、艺术品）或用于非生产经营的资产计提折旧。如果一项资产在折旧期

结束前报废，则其余额在损失发生年度作为费用核销。生产运营前的折旧待摊费用，摊销期不超过 5 年。

新的资产根据使用年限按年计算折旧；二手资产，若为新资产，以可使用年限的一半和剩余使用年限孰长的原则计算年折旧额。对于机器设备的加速折旧则另有规定。

税务机关需公布资产使用年限清单和各项资产的年折旧率，折旧率从 4%到 50%不等。如果税务机关公开信息未包括某类资产的年折旧率，则适用 10%的直线法进行折旧。存在争议时，纳税人或税务机关可以请求国家技术协会进行专业判断，除非上级税务机关修订或法庭根据有效的专家报告进行裁定，则使用年限根据国家技术协会的结论。

无形资产、有限合约权的特许权可以在相关权利使用的年度内摊销。

#### 2.2.1.5.2 折旧权益

根据资产的状况、所有权或使用情况，折旧权益属于承担资产退化的经济负担的承担者。

#### 2.2.1.5.3 不动产

企业在生产经营过程中所使用的建筑物，以及使用钢、铝或铁建造的建筑物（如塔或桥）可按照直线法在 25 年内每年按 4%的折旧率进行折旧。

#### 2.2.1.5.4 工厂、机械和设备

企业从资产安装完毕、可供经营或达到生产状态开始计算折旧，只有位于巴西的固定资产可以折旧。

根据法令 162/1998，固定资产或无形资产的年折旧摊销率不可以超过以下比例：

表 1 固定资产或无形资产的年折旧摊销率

资产	比例 (%)
鼓风炉	20
电影设备	10
一般性动产	10

资产		比例 (%)
图书馆		10
碎石机		20
传送带		50
铁路相关的机器设备		10
建筑和其他构筑物		4
船舶:		
-	钢制	5
-	木制	10
-	由 Sunaman 授权在巴西制造 (该情况下, 超过折旧率 5% 的折旧部分须再投资到巴西制造的船舶生产中)	20
挖掘机械		20
无线电广播机站		20
工业活动中使用的工具和其他设备		20
电影:		
-	普通电影	20
-	新闻短片	50
制鞋模具		30
工业用层压烤箱		30
燃烧炉		10
旅馆: 瓷器和床铺、桌子及浴室的附属配套用品		20
电器		20
工业机器、设备和设施:		
-	通常情况	10
-	特定情况	10
-	在化工行业使用并且需要承受超常磨损的	10
铺路机械		10
土木工程机械		20 或 25
铸造用模型及成型箱		30
家具设备		



资产		比例 (%)
-	通常情况	10
-	学校使用	15
-	旅馆使用	10
-	保险公司使用	10
-	储气罐	15
亚麻供应商:		
-	向旅馆提供亚麻	20
-	向医院提供亚麻	10
袋子回收工具		20
动物		20
酒桶		20
车类工具:		
-	通常情况	20
-	卡车、吉普和其他在恶劣地貌中行驶的车辆	25
-	市政交通使用的公共汽车	20
-	市际和州际交通使用的公共汽车	20
-	拖拉机	25

### 2.2.1.5.5 商标和专利

企业购入的发明专利、制造配方或流程、著作权、许可、特许权如有有限的使用期限则可以根据初始入账成本及剩余使用年限计算年摊销率进行摊销。然而，购买商标一般不可以摊销，因为商标可以每10年续展一次，属于非有限期使用。

### 2.2.1.5.6 其他资产

企业仅用于探矿和森林开发的资产，如其作业活动时间小于资产本身寿命，在计算折旧率时可参考以下事项：

- 探矿或森林开发特许权的时限；
- 开发协议规定的时限；

-每年的开采量与矿产或森林总可开采量的比值。

满足相关条件时，有评估报告支持的合理溢价，其溢价的摊销期至少5年。

#### **2.2.1.5.7 暂停使用、转移或处置的资产**

企业不再使用的废弃固定资产的账面净值，可核销并在所得税前扣除。巴西法律允许减值到市场价值以及对没有价值的存货或投资进行核销，如待核销投资享受了税收优惠政策，则不可以扣除。存货被核销时，相关货物须在税务人员的见证下销毁。处置一项资产时，初始成本减掉累计折旧即为其资本利得。

#### **2.2.1.6 资本利得**

##### **2.2.1.6.1 一般规定**

由于处置公司资产或权益（包括资本投资、固定资产和财务投资）产生的资本利得须按实际利润法或核定利润法，计算应税所得。资本利得的金额为该项资产的售价和其账面价值之差。

任何形式的资产处置（比如出售、捐赠或捐献）给其他实体均须确认资本利得。

出售投资组合取得的利得也须并入应税所得。

##### **2.2.1.6.2 资本性资产**

根据法律规定，任何资产（包括投资组合）的处置须进行资本利得评估。

虚拟货币（如比特币）视同金融资产，如果截至年底纳税人持有等值1,000雷亚尔的比特币，必须在纳税申报表“其他货物”栏内部分申报，并且，交易超过等值35,000雷亚尔的比特币须根据相应的资本利得按照15%的税率缴纳所得税。

##### **2.2.1.6.3 资本利得和损失的计算**

对于常规资产，资本利得由售价及初始成本之差确定。

对于投资其他公司的情况，按照成本法规定，初始成本为实际支付的价款；按照收益法规定，初始成本包括实际支付的价款及其与权益价值之

间的差额。

在资本利得实现的当期，该资本利得须计入应税所得。

对于投资组合，如目标实体未在股票交易所或任何询价式市场上市，出售其股份按照一般方法确定资本利得金额。

企业取得或处置上市公司股票、股票交易所或其他证券市场的可变现投资，在处置这些资产时，须确认净所得。

净所得的确认方式与资本利得一致，即根据处置价格和取得成本之差进行评估。净所得按月综合入账，不得按照单项交易入账。同时该利得须缴纳 0.005% 的预提税，并在计算企业所得税最终税额时抵扣。

对于当日交易（day trade transactions），预提税税率为 1%。

按实际利润法规定，当日交易产生的损失不可以税前扣除。

另外，交易发票中记载的获得或处置证券时必要的费用可在计算应纳税所得额时扣除。赎回特定基金所获得的利得参照以下税率：

- 股票基金：15%；

- 私募股权基金：15%；

- 房地产基金：20%。

按照实际利润法规定，上述净所得无需按月预缴，而是在年终进行汇算清缴；按照核定利润法规定，净所得必须单独计算缴税。非股票交易取得的利润视同常规资本利得。

#### 2.2.1.6.4 免除缴纳的资本利得

根据农村改革项目强制出售给州内资产管理部门的所得免于缴纳所得税。

#### 2.2.1.6.5 资本利得纳税递延

企业在核算年度后的应收款，可以在每个收款期内将相应部分的所得计入当期应税所得。

强制出售给州政府取得的资本利得，如果企业将该利得转入特殊利润，并且在其后 2 年内用于购买另一个固定资产，则可以获得资本利得纳税递延。

#### 2.2.1.7 损失

### 2.2.1.7.1 正常损失

#### (1) 经营损失

根据收入、成本和费用计算确认的会计损失可以抵减会计利润。

企业以前年度税务亏损可在一个纳税年度弥补不超过当年 30% 的税务利润，以前年度税务亏损可以无限期向后结转，不可以向前结转。

#### (2) 非经营损失

非经营损失，是指由于处置固定资产、投资和无形资产而产生的损失，也须遵从 30% 弥补上限并且只能弥补相同性质活动产生的利润。

### 2.2.1.7.2 资本损失

由于意外或不可抗力造成固定资产的毁坏或受损产生的资本损失，或者由于技术更新换代导致资产被提前取代，除非收到保险赔付，可就其不可折旧部分税前扣除。

### 2.2.1.8 税收优惠

为促进特殊区域的发展和鼓励某些特定经济活动，巴西出台了大量的税收优惠政策，这些政策包括鼓励出口、特定经济部门激励和区域激励。

#### 2.2.1.8.1 区域投资基金优惠

根据法令 1,376/1974，政府设立了东北投资基金（FINOR）和亚马逊投资基金（FINAM），这些基金从 IRPJ 税收中获取资金，由特定代理人管理，基金用于投资在相关区域中经营的企业所发行的证券。

企业在支出一定款项后有权利从相关基金中获得相应证券的利息，这些利息后续将转化为代表基金投资组合的证券，从 FINAM 和 FINOR 获得的利润不会作为股息支付给外国投资者。

#### 2.2.1.8.2 储蓄和投资筹划

法令 2,292/1986 允许企业或雇员可以设立储蓄和投资筹划（PAITS），该筹划旨在提倡自愿组成利润共享的储蓄基金，为了员工的福利，以组合投资的方式进行。

企业为储蓄和投资筹划所募集的资金，必须用在储蓄和投资筹划的投资基金或者由有资质的机构进行监管。企业为储蓄和投资筹划所募集的资

金需遵守以下规定：

- 企业投入的上述收入不视同工资或社保性质；
- 如果企业投入的资金满足一般性的规定，并且至少有 50%的员工受益，这些投入可以作为营业费用税前扣除。

### 2.2.1.8.3 加速折旧

根据法令 RIR/1999 第 323 条，特定行业的现代化或扩张过程中获得的新固定资产可以采用加速折旧政策。

法令 196/2005 规定获取用于科学研究和创新的固定资产可享受加速折旧政策，由东北地区开发项目（SUDENE）管理部门以及亚马逊区域开发项目（SUDAM）的管理部门授予税收优惠的企业，其于 2006 年至 2018 年间购置的固定资产可以享受加速折旧政策，这些资产可以在获取的当年一次性折旧。

法令 RIR/1999 第 312 条规定根据资产在每天生产过程中使用的时数确定加速折旧率，系数为 8 小时运营为 1.0 倍，16 小时运营 1.5 倍，24 小时运营 2.0 倍。例如，一台工业设备正常的折旧率为 10%，如果它一天运转 16 小时，则折旧率变为 15%，一天运转 24 小时，则折旧率为 20%。

### 2.2.1.8.4 自由经济贸易区和保税仓库

根据宪法修正案 42/2003 的规定，在玛瑙斯自由经贸区（ZFM）内经营的企业及企业生产或销售的产品政府给予税收优惠，该税收优惠待遇将延续到 2023 年。

玛瑙斯自贸区旨在在亚马逊流域建立一个工业、商业和农业进行进出口贸易的中心，其主要场所为玛瑙斯港、内格罗河（Negro river）、亚马逊河（Amazon river）、乌鲁布河（the Urubu river）和 Cuieiras 河。

玛瑙斯自贸区内成立的企业为特定用途进口货物可以享受进口税收减免及 IPI 的减免，特定用途包括用来制造其他产品、再出口、内部使用或工业运营以及提供服务。除用于上述目的的货物，以及从玛瑙斯自贸区进口用于区外贸易的货物，将需要按照正常的税收规定纳税。出口货物免于关税。

法令 356/1988 扩展了税收优惠范围，即在玛瑙斯自贸区收到的、改良

的或加工的货物用于在先锋区（pioneer areas）、边界区域（frontier zones）和其他西亚马逊区域（the West Amazon），西亚马逊地区包括亚马逊州、阿克里州（Acre）、朗多尼亚州（Rondonia）和罗赖马州（Roraima）使用或消费。

上述优惠不适用于武器和弹药、香水、烟草、酒精饮料和国内产品的出口以及由此发生的从 ZFM 的进口。

ZFM 区域在亚马逊区域（SUDAM），因此所有适用于亚马逊区域的税收优惠同样适用于 ZFM。

圣安娜自贸区（Santana Free Trade Zone）、博阿维斯塔自贸区（Boa Vista Free Trade Zone）等共同组成了亚马逊自贸区区域带。

覆盖所有自贸区的税收优惠可用至 2050 年 12 月 31 日，玛纳斯自贸区的特别税务优惠待遇可用至 2073 年。

#### 2.2.1.8.5 社会、文化和体育发展

企业向文化部（the Ministry of Culture）和体育部（the Ministry of Sports）批准的文体项目作出的捐赠支出可在税前扣除。

给予捐赠者或捐献者的税收优惠须遵从以下限制：

-按照实际利润法规定按文化类项目 4%、体育类项目 1% 的上限进行扣除；

-每个文化项目或每年一笔以巴西雷亚尔计价的款项可以扣除。

相关投资须取得文化部的文化促进协会（the Cultural Promotion Institute）或者体育部的预先批准；文化项目还须获得文化秘书处（the Secretariat of Culture）的批准。

#### 2.2.1.8.6 其他税收优惠政策

（1）研发（R&D）、软件开发和信息技术服务（REPES）和出口公司取得资产（RECAP）的税收优惠

①对研发的税收优惠

-研发费用在所得税前列支；

-特定情形下的加速折旧和摊销；

-对于用于研发的货物给予 50%IPI 的减免；

-免征与商标、专利权的注册与维护、特定植物品种相关费用对外国支付的相关所得税；

-对于参与到研发项目的高端研究人员 40%~60%的薪酬补助。

### ②对软件开发和信息技术的优惠（REPES）

对从事软件开发和提供信息技术服务的企业，若企业承诺将产品或服务至少按 60%的比例出口，对其以下货物或劳务可暂缓缴纳 COFINS 和 PIS：

-进口用于开发软件和提供 IT 技术的资本性资产和服务；

-向其他符合规定的企业供应上述资本性的资产和服务；

-在 3 到 4 年内暂缓 PIS 和 COFINS，并在以后年度转为零税率；

-对于在巴西国内市场无同等功能的资本性资产的进口 IPI，在 3 到 4 年内暂缓 PIS 和 COFINS，并在以后年度转为免税。

### ③对于出口公司取得资产的税收优惠（RECAP）

根据法律规定，主营出口交易的企业，上年至少有 70%的总收入来自出口交易，并且承诺在随后两年保持这样的水平，可在以下情形中暂缓 COFINS 和 PIS：

-进口新机器设备和其他列明的工具；

-向其他符合规定的企业供应上述货物。

在 2 至 6 年内缓征 PIS 和 COFINS，并且在满足一定条件下转化为零税率。

(2) 对北部、东北部和中西部地区石油产业基础设施的特别优惠政策  
此待遇仅给予在上述区域设立的企业以及从事已经获得矿业及能源部（the Ministry of Mines and Energy）批准的与石油化工行业、石油精炼和以天然气为基础生产氨气和尿素相关的项目。

受益实体在采购新的用于基础设施建设的机器设备、工具和材料将获得进口税（II）、IPI/PIS 和 COFINS 缓征待遇，缓征随后将转换为零税率。该项税收优惠将持续 5 年。

### (3) 对航空工业的特殊优惠（RETAERO）

对于生产航空设备、系统、部件、原材料的企业和用于特定飞机的保养、维修、保存或使其更现代化或工业化的材料投入，以及向受惠企业提供特定服务的企业均可享受下列税收优惠政策：

-对于 RETAERO 的直接受益对象和向直接受益对象提供服务的企业，其国内采购和进口货物和服务的 IPI、PIS 和 COFINS 可暂缓征收；

-直接受益对象租赁机器设备的 IPI、PIS 和 COFINS 可缓征；

-当这些货物计入其他资产、使用或出口后，缓征并转换为零税率；该项优惠将授予 5 年。

#### (4) 对基础设施建设的特殊优惠

该优惠政策规定，对于交通、港口、能源、基本卫生和灌溉等领域相关的基础设施项目，可暂缓征收 PIS 和 COFINS。

上述项目所购置的物资计入企业固定资产、使用或出口后，PIS 和 COFINS 的缓征转换为零税率；该优惠政策从取得货物或服务的合同生效后 5 年内有效。

#### (5) 对国防工业的特殊优惠 (RETID)

国防工业的特殊优惠政策规定，对从事国防事业的企业，包括研究、立项、开发和制造国防用品的企业，满足以下条件，可享受该项税收优惠：

①总部，管理机构和工厂在巴西；

②在巴西国防领域拥有相关科学技术研究、技术开发，产品或流程相关的技术诀窍；

③外国股东的投票权不超过巴西股东投票权的 2/3；

④从事 1、政府机构认可的国防产品的生产或提供与国防产品的储藏、保存、修理或工业化相关的服务；2、生产将用于国防产品生产的零部件、工具、组件、设备、系统原材料等；3、提供基础工业技术、项目、研究、开发、技术创新、技术辅助和技术转移相关的服务。这些服务将用于①和②中的相关产品和服务。

其优惠政策包括：

-用于上述活动的国内采购货物暂缓征收 PIS，COFINS 和 IPI；

-用于上述活动的进口货物暂缓征收 PIS，COFINS 和 IPI；

-用于向上述活动提供服务暂缓征收 PIS 和 COFINS；

-用于向上述活动进口服务暂缓征收 PIS 和 COFINS；

相关条件满足后，暂缓征收的税费将转换为零税率。该优惠政策持续到 2032 年 3 月 22 日。



### (6) 对出口公司的退税制度 (REINTEGRA)

根据 REINTEGRA 制度，生产型出口企业有权按照出口总收入一定比例的数额申请退税，根据 2018 年 5 月 30 日联邦公报发布的 9,393/2018 号法令（该法令于当日生效），退税率调整为 0.1%。退税可被用于支付联邦税款或 COFINS，还可以在满足税务机关设定的条件下以现金形式返还。

REINTEGRA 制度中可抵免税收的出口货物的条件如下：

- 在巴西制造，且其使用成本不超过财政部规定的出口价格一定比例的进口原材料；
- 列示在税局和财政部的相关文件中。

工业产品出口商收到的退税可从联邦税款和 COFINS 的税基中予以扣除。现行 REINTEGRA 制度没有过期日。

## 2.2.1.9 税率

### 2.2.1.9.1 企业所得税税率

(1) IRPJ: 15%;

(2) IRPJ 附加税: 10% (针对年度应税利润超过 240,000 雷亚尔的部分)；

(3) CSLL: 9% (目前金融机构适用税率为 17% 或 20%)。从 2015 年 9 月 1 日起，金融机构适用的 CSLL 税率情况如下：

①一般金融机构（例如：银行、保险公司、信用卡管理机构等），CSLL 的适用税率为：目前为 20%，从 2019 年 1 月 1 日起减少至 15%；

②信用合作社，CSLL 的适用税率为：目前为 17%，从 2019 年 1 月 1 日起减少至 15%；

因此，非金融公司企业所得税最高合计征收率为 34%。

下表 2 为一个非金融机构的有效企业所得税计算方式：

表 2 某非金融机构的有效企业所得税计算示例

单位：雷亚尔

实际利润	1,000,000
CSLL (9%)	90,000

IRPJ 的税基	1,000,000
15% IRPJ	150,000
10% IRPJ 的附加税（就 760,000 雷亚尔缴税）	76,000
有效所得税合计	316,000
可分配利润	684,000

### 2.2.1.9.2 资本利得

资本利得源于资产或权益的出售，其包含在企业所得税的应税基数中，因此适用于 15% 的 IRPJ 税率（针对年所得额超过 240,000 雷亚尔部分征收 10% 的 IRPJ 附加税），以及 9% 的 CSLL（金融机构适用税率为 17% 或 20%）。从 2017 年 1 月 1 日起，小型和中型企业，包括那些实行简易征收法的企业，实行从 15% 到 22.5% 的累进税率。

净收益，即处置组合证券投资取得的相关收益，同时也涵盖在企业所得税的税基中。然而某些情况下，组合证券投资的出售应征收预提所得税。

### 2.2.1.9.3 预提所得税

#### （1）股息

根据法令 9,249/1995 第 10 条，以税后利润支付的股息不缴纳预提所得税。

#### （2）利息

JCP 的支付应征收预提所得税，针对巴西及位于非低税率管辖地区外资股东获得的相关利息，征收率为 15%。对于在低税率地区对股东完成的 JCP 支付适用于 25% 的预提所得税税率。

从其他信贷交易纳税人获得的利息（贷款以及其他类型的融资）应作为金融投资获得的固定收入而缴税，因此根据交易期限的长短（如表 3 示）适用于 22.5% 至 15% 的累退税率：

表 3 从其他信贷交易纳税人获得的利息适用税率

交易期限	适用税率 (%)
------	----------

6 个月内	22.5
6-12 个月（含 6 个月）	20
12-24 个月（含 12 个月）	17.5
超过 24 个月	15

在所有情况下，预提所得税可抵免 IRPJ 的应纳税所得额。

### （3）特许权使用费

巴西的法律规定，特许权使用费不征收预提所得税，同时也不征收增值税。

### （4）其他收益

#### ①向税收居民支付的服务费

根据规定，服务费视为应税收入，并征收企业所得税。

然而，法令 RIR/1999 的 651 及 652 条规定，下列服务所支付的服务费还应缴纳 1.5% 的预提所得税：

- 任何民事或商业交易的佣金、经纪费或中介费；
- 广告及宣传服务费，不包括直接支付给广播、电视、报纸和杂志公司以及向专业协会或合作社支付的费用。

根据法令 RIR/1999 第 649 条，清洁及安保服务适用于 1% 的预提所得税税率。

信贷和市场评估协助相关的服务费、信贷管理费、风险评估费及应收应付账款管理费也适用于 1.5% 的预提所得税税率。预提所得税可抵免 IRPJ 的应纳税所得额。

#### ②向专业公司支付的费用

由一个纳税人向另一纳税人所支付的专业服务费（如法律、审计、咨询、建筑）应以 1.5% 的税率缴纳预提所得税。预提所得税可抵免 IRPJ 税款。

#### ③金融投资收入

纳税人进行的金融投资产生的收入及净收益的预提所得税税率根据交易性质不同而有所不同。在任何情况下，金融投资产生的收入应被视为企业所得税应纳税所得额，其预提所得税可抵免 IRPJ 的税额。

## ④固定收益投资收入

固定收益投资收入根据投资周期的长短以累退税率缴纳预提所得税，具体见表 4。

表 4 固定收益投资收入适用税率

投资周期	税率 (%)
长达 6 个月	22.5
6 个月零 1 天-12 个月	20
12 个月零 1 天-24 个月	17.5
超过 24 个月	15

以上税率涵盖了所有不同种类的固定收益投资收入的适用税率。

## ⑤固定收益投资基金

固定收益投资基金配额赎回的收入产生的预提所得税取决于基金被分类为短期投资基金或是长期投资基金。

税法将平均赎回期限超过 365 天的固定收益资产构成的证券投资组合视作长期投资基金；根据交易周期的不同（与一般固定收益投资税收待遇相同），其预提所得税累退税率达到 22.5%到 15%。

税法将平均赎回期限小于 365 天的固定收益资产构成的证券投资组合视作短期投资基金；根据交易周期的不同，其预提所得税累退税率达到 22.5%到 20%。周期小于等于 6 个月的交易适用于 22.5%的税率。周期大于 6 个月的交易适用于 20%的税率。

长期投资基金的半年期预提所得税限制税率为 15%。短期投资基金的半年期预提所得税限制税率为 20%。

表 5 总结了预提所得税在以上不同情形中的税率。

表 5 预提所得税不同情形税率总结

交易周期	短期投资基金 (%)			长期投资基金 (%)		
	半年期税收	补充税收	最终税收	半年期税收	补充税收	最终税收

≤180 天	20	2.5	22.5	15	7.5	22.5
181-360 天	20	-	20	15	5	20
361-720 天	-	-	-	15	2.5	17.5
>720 天	-	-	-	15	-	15

### ⑥股票基金

只要满足巴西税法中的要求以及巴西证券委员会的法规，股票基金收入以及其他可变收益投资基金（例如私募股权基金），在配额赎回时适用税率为 15%的预提所得税。

作为通用准则，投资基金（共同投资基金，投资俱乐部以及其他）投资组合中至少 67%为公众利益实体的股票构成，并以 15%的税率征税。

对于私募股权基金，巴西证券委员会目前规定基金组合至少 90%为股票或其他证券投资。

若不满足税法和巴西证券委员会的规定，私募股权基金的税收待遇和常规固定收益基金的待遇一样。股票基金不适用于半年期预提所得税。

### ⑦房地产投资基金

房地产投资基金收入的预提所得税适用税率为 20%。

巴西证券委员会规定，房地产投资基金在每年的 6 月 30 日和 12 月 31 日须分配至少 95%的收益。

## 2.2.2 非居民企业

如果不是巴西居民，按外国法律设立的实体及巴西境外的常设机构应作为独立纳税人处理。

虽然巴西不存在常设机构这一概念，但由于实务原因，以下部分涉及的巴西境外纳税实体（即正式代表、雇佣专员、当地代理及商业实体）视为构成常设机构。

### 2.2.2.1 应税境内所得

非居民实体的常设机构需作为居民实体就巴西来源的所得缴税，并与居民企业适用同一规则。

按照 9,430/1996 号法律第 23 条规定，常设机构与总部之间的付款属

于关联交易；因此，适用转让定价法规和资本弱化条款。

在巴西未设立常设机构的情况下，支付给非居民企业的来源于巴西的款项，根据款项的性质，适用不同税率缴纳预提所得税。

#### **2.2.2.1.1 营业利润**

非居民企业的常设机构与居民企业适用同一规则。常设机构仅可扣除自身所发生的费用。根据巴西法律，境外总部代表常设机构发生的费用不得扣除。总部和常设机构之间的收入分配没有具体法规规定。

在常设机构没有保留适当的会计账簿情况下，应税所得通过收益评估法（lucro arbitrado）核定，即按照总收入的百分比计算（根据经营活动从 1.92%到 45%不等）。

#### **2.2.2.1.2 股息、利息和特许权使用费**

非居民企业的常设机构与居民企业适用同一规则。

#### **2.2.2.1.3 资本利得**

非居民纳税人在巴西取得的资本利得与居民纳税人适用同一规则。

#### **2.2.2.2 预提所得税**

通常而言，没有常设机构的非居民实体需缴纳预提所得税，而且根据不同的收入类型，适用不同的税率。

若未特别规定税率，则一般对总金额采用 15%的最终预提所得税税率。根据巴西法律，一般向在低税率管辖区注册的实体支付费用按 25%税率缴纳预提所得税，除非有另行规定。

##### **2.2.2.2.1 股息**

自 1996 年 1 月 1 日起从取得的利润中向非居民实体支付的股息和其他利润分配免征所得税。

##### **2.2.2.2.2 利息**

支付给非居民实体的贷款利息一般对款项总额按 15%税率缴纳预提所得税（若支付给位于低税收司法管辖区的实体按 25%税率缴纳预提所得税）。股本权益总金额按 15%税率缴纳预提所得税（若支付给位于低税收司法管辖区的个人则适用 25%税率）。

非居民企业根据国家货币委员会的规定在巴西金融和资本市场投资所取得的利息适用 15%预提所得税。

对于非居民企业在巴西金融和资本市场投资所取得的利息，在下列情况中与居民企业适用相同规定（即依据交易期限适用 22.5%到 15%的累退税率）：

- 如果投资不符合国家货币委员会的规定；
- 如果外国投资者位于低税收司法管辖区。

对于非居民企业从其在 2011 年 1 月 1 日之前购买，并由依据 CVM 或国家货币委员会设立的巴西非金融类企业，公开交易的债券和证券中取得所得时，在满足下列条件的情况下，预提所得税税率降低为 0：

- 购买方无再出售承诺；
- 并未授权发行人两年内回购或提前赎回或预先支付。

税收优惠不适用位于低税收司法管辖区的个人。

如果投资基金至少持有 85%上述证券（在最初两年内投资组合中至少持有这种债券和证券 67%），在满足一定条件的情况下，非居民企业从中取得的收益适用零税率优惠。零税率同样适用于从满足下列条件的投资基金中取得的所得：

-债券投资组合的 85%（最初两年为 67%）是为实施基础设施建设项目或进行研发创新项目而专门成立的企业发行；

- 投资基金组合的 95%（最初两年为 67%）满足前述要求。

支付给非居民实体的利息还有一些其他的免税和零税率优惠，例如，当为进口融资贷款时，无论该非居民实体是否位于低税收管辖区，其发放贷款取得的利息都免税。

### 2.2.2.2.3 特许权使用费

非居民实体的特许使用费总金额按 15%税率缴纳最终预提所得税（RIR/1999 第 710 条）。

居民实体向非居民支付的特许权使用费，作为转让技术、商标和专利，以及提供技术、管理或科学援助服务的对价，也应该缴纳经济领域介入费（CIDE）。该费用不需要代扣代缴，而是由巴西付款人直接承担。跨境软

件使用许可费无需缴纳 CIDE，但如果涉及购买软件所有权（技术转让），那么就需要缴纳 CIDE。

支付特许权使用费无需缴纳 ICMS 或 IPI（巴西联邦及州增值税）。2017 年 4 月 5 日政府公告发布的 18/2017 号分歧裁定规定，进口商为获得向巴西最终消费者销售或分销软件使用许可权而向境外支付的款项，被视为特许权使用费，按 15% 税率缴纳预提所得税。该分歧裁决改变了税务当局的初始理解（27/2008 号分歧裁定），即此类交易被定义为购买商品，缴纳 ICMS。

如果特许权使用费的受益所有人位于低税收管辖区，则适用的预提所得税税率为 25%。

2017 年 12 月 26 日政府公告发布的 7/17 号宣言解释法案，使得税务机关对于巴西居民个人向外国受益所有人支付软件分销和/或商业权利款项的立场统一化。此类付款为巴西税法规定的特许权使用费，需要按 15% 税率缴纳预提所得税（如果受益所有人位于低税收管辖区，则适用的预提所得税税率为 25%）。

巴西税收协定通常规定，技术服务和技术援助服务应遵循特许权使用费的处理方式。税收协定签署后，税务机关发布的议定书或宣言法案中有具体规定。

#### 2.2.2.2.4 其他所得

##### （1）服务费

未在巴西设立机构场所的非居民企业取得的服务费按 25% 税率缴纳预提所得税。若取得的服务费涉及技术服务和管理服务费，则减按 15% 税率缴纳预提所得税。在这种情况下，巴西付款人需要按照 10% 税率缴纳 CIDE。

支付给非居民个人发生在境外的费用如国外家属费用、旅行费（如酒店、机票、保险和租车）以及与运动训练和比赛相关的费用，适用 6% 预提所得税。

6% 税率同样适用于居民纳税人支付的相关员工和董事因培训或商业活动而在境外发生的费用。低税率优惠适用于每月不超过 20,000 雷亚尔的款项，有效期至 2019 年 12 月 31 日。通过旅行机构和代理支付的费用同样适用低税率优惠，但需要满足：



- 每个客户每月向境外付汇不超过 10,000 雷亚尔；
- 旅行机构、代理已在旅游部门注册，且其业务通过设立在巴西的金融机构进行。

向位于低、无税收管辖区、或依照巴西法律享受特殊税收制度的企业或个人付汇，不得享受低税率优惠政策，除非满足一些附加要求（即付款的受益人可以确定；有证据表明外国企业或个人具有执行交易的业务能力；以及有证据表明款项结清且货物、服务或权利实际上已经转让、提供或享有）。

但是，为以下用途支付的款项可以享受免税优惠：

- 教育、科技、文化事业；
- 学费、代表大会或研讨会费用、能力测试费用；
- 国外医疗费用（包括家属医疗费用）。

根据 2017 年 3 月 22 日政府公告发布的 153/2017 号私人税收裁定：如果收入具有经济和司法可行性，当通过“收入贷记”向非居民个人支付服务费，并且在会计记录中确认支付义务时，即需要缴纳预提所得税。

巴西的税收协定通常规定，技术服务和技术援助服务应遵循特许权使用费的处理方式。税收协定签署后，税务机关发布的议定书或宣言法案中有具体规定。

## （2）资本利得

非居民企业资本利得税通常由巴西付款人代扣代缴，除非法规另有规定。非居民实体在境外实现但交易涉及处置位于巴西的资产或权利取得的资本利得应在巴西缴纳所得税，即使该交易仅涉及非居民企业。在这种情况下，非居民买方在巴西的注册代表处有义务代扣代缴对资本利得征收的所得税。

根据自 2017 年 1 月 1 日起生效的 13,259/2016 号法律规定，居民个人及非居民企业（由于在这种情况下适用于非居民个人的税收制度与居民个人相同）处置资产取得的资本利得适用 15%-22.5% 的累进税率，列示如下（以前通常适用 15% 税率）：

- 资本利得不超过 5,000,000 雷亚尔的部分按 15% 的税率进行征收；
- 资本利得介于 5,000,001 至 10,000,000 雷亚尔的部分按 17.5% 的税

率进行征收；

-资本利得介于 10,000,001 至 30,000,000 雷亚尔的部分按 20%的税率进行征收；

-资本利得大于 30,000,000 雷亚尔的部分按 22.5%的税率进行征收。

如果受益人位于低税收管辖区，适用 22.5%税率。

计算资本利得时，巴西资产的购置成本必须提供证明。如果非居民无法提供购置成本证明，按照 1,662/2016 规范指南，购置成本视为零。

如果在巴西的投资依照特定法规注册，而且受益人并非位于低税收管辖区，那么非居民从巴西证券交易所场内和场外交易中通过出售巴西上市公司发行的股票或其他证券取得的资本利得可以免税。如果上述条件不满足，则适用 15%税率。在相同条件下，投资于巴西本地的私募基金的资本利得收益同样适用免税优惠。在股票基金、互换，以及从证券交易所以外的远期市场上操作取得的资本利得应按 10%的税率缴纳预提所得税。

#### 2.2.2.2.5 代扣代缴程序

巴西居民向非居民支付款项必须代扣代缴税款，而且必须在向境外汇款的一天向巴西国税局缴纳税款。

如果存在有效的税收协定，那么直接适用协定税率。但是，受益人若要适用税收协定则需出具居民身份证明。

在实际操作中，商业银行在进行对外付汇时会要求提供完税凭证以便监管。如果没有这样的证明，那么会拒绝处理付汇。尽管银行本身没有纳税义务，但他们仍然可能受到央行实施的制裁。

#### 2.2.2.3 分支或常设机构的清算

巴西税收法律并无常设机构这一概念。但巴西税收法律允许非居民纳税人在取得工商发展部门的批准后通过其分支机构开展业务活动，与居民纳税人适用相同纳税原则在巴西纳税。

此外，在未提及常设机构这一术语的情况下，巴西税法规定了非居民纳税人在未正式于巴西注册登记的情况下可能会构成纳税义务。这些规定中没有明确规定如何确定是否构成常设机构，但税务机关原则上可以据此对非居民纳税人的当地“应税实体”核定企业所得税。其中一种情况表示

非居民纳税人在巴西通过正式代表（mandatário-s）、雇佣专员（comissários）或者当地代理/代表处（一种代理常设机构）销售进口货物时，应就其来源于巴西境内的所得缴纳企业所得税。在这方面，4/2013号法律（Solução de Consulta 或 Processo de Consulta）中给予了明确，若代理有合约约束力且非居民纳税人直接开具发票，那么非居民企业的利润按总收入乘以一定利润率来核定。这是税务机关明确常设机构的首要原则。

另一种在巴西可能构成纳税义务的情况是指商业或专业实体的概念，即个人在没有向主管机关正式注册登记的情况下开展业务活动（未注册的商业实体）。巴西税法中没有关于商业实体的定义。然而，根据民法（10,406/2002号法律第966、982以及986条），商业实体是指用于开展业务活动的资产组合。尽管民法中没有详细规定，但该定义可以作为巴西税务机关及纳税人的指导，以确定非居民纳税人在当地进行的活动是否符合商业实体的资格。

巴西税法不允许非居民纳税人在巴西作为商业实体随意性地开展业务。如果巴西税务机关确认非居民纳税人在巴西作为商业实体没有按法律规定注册登记从事的商业活动，则其可能对非居民纳税人实施税务评估

在分支机构或常设机构进行清算时，在当地机构登记的资产可能按照其账面价值或市场价值转让给非居民实体。

如果使用市场价值，那么账面价值和市场价值的差额会并入企业所得税税基计算并缴纳税款。

如果使用账面价值，并且该价值与巴西中央银行注册的投资价值相一致，那么就无需缴纳预提税所得税。若该金额超过投资价值，则其差额被视为资本利得，并须按累进15%税率缴纳预提所得税（如果受益人位于低税收管辖区域，则税率为25%）。

### 2.2.3 其他

无。

## 2.3 个人所得税

### 2.3.1 居民纳税人

居民个人需就全球范围内的所得缴纳个人所得税。通常情况下，个人所得税采用累进税率按年度缴纳，在特定情形中需要按月预缴。资本利得及一些特定种类的投资收益通常需要分项进行单独评估并分别缴纳。部分类型的个人收入需进行源泉扣缴。

确认居民个人的所得和收益采用收付实现制。在个人所得税中，居民个人取得的收入可以分为两类，即资本利得和其他收益。

巴西法律目前尚未对外籍人士有特别的税收规定。

### 2.3.1.1 纳税人

满足以下任一条件可被认为是巴西税收居民：

- 永久居住在巴西，即该个人的习惯性居住地为巴西；
- 在境外的任何巴西政府机关或机构工作；
- 进入巴西：持永久签证，从中可以推断该个人长期停留巴西的意愿，该人自入境之日起即成为居民纳税人。持临时签证：雇佣关系下来巴西工作或“培养医生”项目（Programa Mais Médicos，该项目由法律 621/2013 颁布）中取得医学奖学金的个人，从入境日起；12 个月内在巴西停留超过 184 天；入境后 12 个月内获得永久签证，即使停留小于 184 天；
- 拥有非居民身份的巴西公民并且返回巴西永久居住，自返回之日起；
- 暂时或永久性的离开巴西，未在法定时限内向税务机关提交他们的非居民身份的适当声明。

通常来说，若发生如下情况，且向税务机关提交他们的非居民身份的声明，则可以认定其丧失税收居民身份：

- 暂时性离开巴西 12 个月后；
- 永久性离开巴西。

配偶可以选择提交一个共同的纳税申报表，同性伴侣也可选择提交一个共同的纳税申报表。

### 2.3.1.2 应纳税所得额

#### （1）一般规定

应纳税所得额包括从资本或工作中所产生的世界范围内的收入，以及出售资产或权利时实现的收益。应纳税所得额还包括纳税人的净资产与报

告的收入不对应的任何增加，除非纳税人证明增加是有合理理由的，如免税所得等。

一般而言，所有所得均须按照累进税率缴纳个人所得税，除非在特定法规下该个人视同企业纳税人。当所得支付方为企业时，须以代扣代缴方式来支付税款。

个人所得税纳税年度为自当年的1月1日起至当年的12月31日，税收评审年度与纳税年度定义一致。

## (2) 免税所得

免税收入类型包括：

- 从巴西居民企业获得的从其税后利润中支付的股息；
- 免费使用住宅或营业场所视同所得的部分；
- 工伤事故赔偿，不超过法律最高金额；
- 计入个人账户的PIS/PASEP储蓄计划下的金额；
- 雇主对雇员（包括董事）私人养老金计划或替代方案的贡献；
- 被保险人死亡后的人寿保险或储蓄基金的收益，以及在任何情况下退还的保险费，包括保单的放弃；
- 居民个人接受的赠与和遗产；
- 雇主支付给职工的医疗费用和医疗保险费；
- 职工从雇主处取得的利润分享计划下的收入且不超过6,677.55雷亚尔的部分，超出部分将按7.5%至27.5%的累进税率缴纳个人所得税；
- 因特定疾病而致残或因退休而获得的社会保险金；
- 在某些特定情况下，从因基础设施项目融资而发行的债券中获得的投资收益。

### 2.3.1.3 就业所得

#### (1) 工资

就业所得一般包括雇员从雇主处得到的工资薪金和任何其他类型的补偿和福利，包括雇主按时发放的薪金报酬、奖励、保险费或其他附带福利等。

雇主必须按月代扣代缴个人所得税税款，月度代扣代缴的税金可在年度申报时抵扣。

## （2）实物福利

实物福利应按照市场价值或雇主所花费成本价值一并征税。巴西发放的如表 6 类型福利会被认定为实物福利：

表 6 实物福利类型

1	公司提供车辆给员工使用
2	免费（或以津贴形式）提供的住房
3	免费（或以津贴形式）提供的通讯福利
4	会员费

## （3）养老金

个人从 65 岁起取得的公共养老金收入，由于特定疾病或残疾，按特定限制免除，并应符合一定条件。从 2015 年 4 月 1 日起，上限是每月 1,903.98 雷亚尔。私人养老金收入，以及不满足相关条件的公共养老金收入，被视为个人所得的应纳税所得，并以累进税率征收个人所得税。

## （4）董事费

居民个人以其作为董事会或其他管理机构的成员身份所赚取的报酬被视为是工资薪金所得，需按累进税率进行计算，且发放方须进行代扣代缴。

## （5）股权期权

目前，巴西的税法以及劳动法中并未针对于雇员或雇主直接所获得的无成本的股票期权有相关规定。但在实际操作过程中，若雇主或雇员进行行权时，该部分收入会被判定为实物福利进而按累进税率进行征税。

## （6）其他

当雇主与雇员终止雇佣关系且支付给雇员辞退补贴时，根据巴西税法及劳动法规定的情形及金额的，可以免于缴纳个人所得税；其他情形，则须正常缴纳个人所得税。

### 2.3.1.4 业务和专业收入

除视同企业纳税人的情况之外，个体业户所得需缴纳个人所得税。

独立个人的劳务收入按个人所得税的累进税率缴纳。向独立个人服务支付费用的纳税人，须按相同的累进税率，实行源泉扣缴。

个人收入中来自国外的收入、向他人提供个人服务所得或租赁收入（没有被征税）必须每月预缴。

以下为个人营业和职业收入的扣除额：

-支付给员工的薪酬及相关的社会保障缴款；

-支付给第三方的费用；

-取得应税收入和保持应税所得来源所必须的费用。只有独立的商业代理可扣除与运输有关费用。

为计算预缴税款金额，上述提到的扣减额上限为个人与活动有关的月收入。超过当月收入的费用，可在同一纳税年度内的其他月份结转。

一般情况下，不得扣除装置、机器和设备的折旧费或运输费用。

在 2015 年 1 月 1 日起施行的补充法条 147/2014，增加了在满足一定的条件可适用于简化制度的规定（SIMPLES regime），包括知识、技术、科学、体育、艺术和文化性质的活动。这意味着，如律师，医生和工程师等专业人员能够选择简化的税收制度。

### 2.3.1.5 投资收益

投资收益通常包括在个人所得税的应纳税所得额。然而，不包括由居民企业从税后利润中支付的股息。

基础设施建筑、研发项目及开发、创新项目的法人实体所发行的债券利息收入可采用零税率。

在特定情况下，巴西公司向股东支付的净资产所得，按 15% 的税率进行源泉扣缴。

特许权使用费包括在个人应纳税所得额中，以一般累进税率为准。纳税人所支付特许权使用费须进行源泉扣缴。

租金收入算入应税项目，纳税人所支付租金也须进行源泉扣缴。

### 2.3.1.6 资本利得

资本利得为资产处置的对价减去资产的购置成本。

从 2017 年 1 月 1 日起，资本利得税率范围从 15%至 22.5%，具体情况如下：

- 资本利得不超过 5 百万雷亚尔的部分按 15%的税率进行征收；
- 资本利得介于 5 百万至 1 千万雷亚尔的部分按 17.5%的税率进行征收；
- 资本利得介于 1 千万至 3 千万雷亚尔的部分按 20%的税率进行征收；
- 资本利得大于 3 千万雷亚尔的部分按 22.5%的税率进行征收。

资本利得单独计算，因此不包括在年度所得税申报计算中。

居民个人在出售住宅物业 180 天内，用出售收入再投资或购买巴西境内另一住宅物业，则出售环节的所得免税。如果仅将部分收入用于再次购买，则未使用部分须缴纳所得税。

出售低值资产或权利的资本利得，如果销售价格与销售结束前每月不超过 35,000 雷亚尔，以及在场外交易市场进行交易的股票销售价格不超过 20,000 雷亚尔的，则均可予以免税。

出售上市公司股份、其他股票交易所或询价式证券交易市场的有价证券，需就净收益缴税。净收益遵循与资本利得相同的原则，即评估处置价格和取得成本之间的增值。净收益并不根据每笔交易而计算的，而是计算在一个月份内涉及的所有交易。

净收益单独征收所得税，按交易性质的不同，按 15%或 20%税率征收（根据交易的性质，某些交易需预付 0.005%或 1%的扣缴税款）。销售价格不超过 20,000 雷亚尔的在询价式市场交易的股票相关收益可免税。

12,431/2011 号法令指出，出售关于公共设施私募股权基金的资本利得，无论是否在证券交易所进行交易，均适用零税率。该优惠政策同样适用于居民个人对私募股权基金研究开发和创新所获的资本利得。

自 2014 年 7 月 10 日起，13,043/2014 法条规定，直至 2023 年 12 月 31 日，在满足一定条件的情况下，个人于证券交易所出售的中小企业（SMC）股份所产生的资本利得将豁免征收个人所得税。

### 2.3.1.7 扣除项目、津贴及税收减免

#### （1）扣除项目

个人所得税的计算是按照个人总收入计算的，其中减去允许扣除额与津贴。居民个人可以在计算其年度应纳税额中扣除下列项目：



-纳税人及受纳税人抚养或赡养人用于药物、心理治疗、牙医、理疗等不可报销但可证明的相关花费；

-与提供单独服务所得收入相关的可扣除费用；

-由法庭指令或司法确认的赡养费及子女抚养费；

-支付给国家社会保障中心（INSS）的社保费用；

-为纳税人或其家属提供的个人养老金计划；

-受纳税人给予被抚养或赡养人的年度支出；

-受纳税人抚养或赡养人支付的具有规定资格的教育支出，扣除上限为 3,561.50 雷亚尔；

-为纳税人或其家属提供的个人退休基金(FAPI)计划；

-65 岁以上公民每月领取的养老金或退休酬金，扣除上限为 1,903.98 雷亚尔；

-向有资质的巴西私人养老基金交纳的养老金支出，上限为应纳税所得额的 12%。

月度纳税申报扣缴中允许扣除以下项目：

-由法庭指令或司法确认的赡养费及子女抚养费；

-受纳税人抚养或赡养人个人月度津贴；

-向有资质的巴西私人养老基金交纳的养老金支出，上限为应纳税所得额的 12%。

## （2）津贴

从 2015 年 4 月 1 日起，个人可月度扣除一定金额的抚养或赡养费，金额则为每月 189.59 雷亚尔。

## （3）税收减免

根据法律规定以下类型的个人所得可以适用税收减免，但该减免不得超过所得税额的 6%：

-向特定的项目、基金及慈善团队给予的慈善捐款；

-社会保障的缴纳是由“国内个人雇主”支付，一定限额内可扣除。

### 2.3.1.8 税率

（1）收入和资本利得适用税率见表 7：

表 7 收入和资本利得适用税率

月度应纳税所得额 (雷亚尔) 2015 年 4 月 1 日之后取得的收入	适用税率 (%)
不超过 1,903.98	0
1,903.99 - 2,826.65	7.5
2,826.66 - 3,751.05	15
3,751.06 - 4,664.68	22.5
超过 4,664.68	27.5

年度应纳税所得额(雷亚尔) 2016 年 1 月 1 日之后取得的收入	适用税率 (%)
不超过 22,847.76	0
22,847.76 - 33,919.80	7.5
33,919.80 - 45,012.60	15
45,012.60 - 55,976.16	22.5
超过 55,976.16	27.5

目前资本利得税适用累进税率，税率为 15%–22.5%。

## (2) 源泉扣缴

个人取得的就业收入和企业支付的收入，适用源泉扣缴。其代扣代缴的税款一般被视为预缴款，并冲抵纳税人的年度所得税额。

员工参与利润分享计划从雇主取得的收入，适用代扣代缴的征管方式，适用税率如表 8：

表 8 员工参与利润分享计划从雇主取得的收入适用税率

应纳税所得额 2015 年 4 月 1 日之后取得的收入	适用税率 (%)
不超过 6,677.55	0
6,677.56 - 9,922.28	7.5
9,922.29 - 13,167.00	15
13,167.01 - 16,380.38	22.5

应纳税所得额 2015年4月1日之后取得的收入	适用税率 (%)
超过 16,380.38	27.5

## 2.3.2 非居民纳税人

### 2.3.2.1 纳税人

巴西境内的个人若不满足居民纳税人定义，则作为非居民纳税人。此外，当巴西税收居民离境时且提交离境个人所得税申报表则即时被视为非居民纳税人；若其未在离境时进行离境个人所得税申报，则将在离境12个月后被认定为非居民纳税人。

### 2.3.2.2 应税所得及税率

一般而言，对于某项收入如无专门规定的税率，则非居民纳税人取得的收入适用15%税率；对于某项收入如有专门规定的税率，则适用该税率。如该非居民纳税人为地税司法管辖区税收居民，则通常适用25%的税率。

另外，对于资本利得，非居民纳税人享受与居民纳税人同样的15%-22.5%累进税率和税率适用标准。

以下简要概括常见不同所得类型及其适用税率：

15%	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 非居民纳税人一般情况下适用15%的税率；</li> <li>2. 非居民纳税人从巴西境内所取得的特许权使用费所得适用15%的税率；</li> <li>3. 非居民纳税人取得的来源于巴西的动产或不动产租赁所得按15%的税率进行税费征收。</li> </ol>
25%	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 若非居民纳税人为地税司法管辖区税收居民，其从巴西境内所取得的特许权使用费所得、来源于巴西的动产或不动产租赁相关所得、来源于巴西的权益性所得25%的税率进行税费征收；</li> <li>2. 非居民纳税人从巴西取得的任何形式的任职受雇所得将适用25%税率，且不得作任何税前扣除；</li> <li>3. 非居民纳税人来源巴西境内的任何商业形式的收入或相关专业技能方面的收入均按其收入总额的25%进行税费征收，且无任何扣除项。</li> </ol>

### 2.3.2.3 申报及扣缴方式

非居民纳税人无须自行在巴西税务机关进行申报纳税。通常对于非居

民纳税人所得采用代扣代缴方式进行税款征缴，通常由在巴西境内的支付者进行代扣代缴。

#### 2.3.2.4 其他

若非居民纳税人希望享受巴西签署的税收协定中所涉及的减免税率或任何其他协定待遇，非居民个人（或当地代表）必须向扣缴义务人提供巴西税务机关出具的证明文件或外国或地区税务机关出具的证明其非居民纳税人在该国或地区税收居民身份的文件。

#### 2.3.3 其他

无。

### 2.4 增值税（IPI）

#### 2.4.1 概述

巴西有多种增值税。工业产品税（IPI）是联邦税，对生产流程各环节和进口交易征税。此外，商品流通服务税（ICMS）也是增值税的一种，属于州政府税。

此章节仅介绍工业产品税（IPI），对于商品流通服务税（ICMS）的有关信息，请参考 2.5.11。

IPI 是对所有类型工业产品的供应和进口征收的一种联邦税。IPI 遵从非累积原则，属于流转税，即前一交易环节（包括产品进口）缴纳的税收可以在涉及产品生产的后续环节中抵扣。

IPI 的部分税收收入会分配给州政府和市政府。

##### 2.4.1.1 纳税人

CTN 第 51 条明确纳税人是进口或生产产品的任何人，或者是联邦法律适用同等待遇的任何人。对于被查封、丢弃和拍卖的产品，其供应商和经销商也是 IPI 的纳税人。

根据法律定义，不管实体的法律地位如何，只要从事产品进口或工业加工，那么就有 IPI 的纳税义务。但如果纳税人享受免税待遇或产品免税，那么在获得税务机关的书面同意后，就可以免缴 IPI。

个人不得作为 IPI 的纳税人。

根据联邦最高法院（STF）判例，非企业纳税人（即服务供应商）或个人（私人使用）进口的产品不需缴纳 IPI。

没有特别规定表明集团应被视为单一纳税人，但有法规明确规定同一公司或关联方各机构（常设机构或分公司）之间转让产品的税基。这里关联方是指与公司之间可以用最宽泛的条款进行交易而无需互惠互利的公司，而且也不具备公司外第三方交易的独立性特点，有管理控制权或通过其他方面影响其决策。

#### 2.4.1.2 应税对象

与 ICMS 不同，IPI 的应税对象是制造商供应的或任何人进口的任何类型的工业加工品。根据巴西法院判定，目前进口商再销售进口产品仍被视为应税对象。

在 IPI 中，工业产品是指经过生产加工流程的产品。“生产加工流程”是指改变产品的性质、性能、完整性、外观或用途，或者完善产品可用于消费的任何流程。根据现行的法律法规，生产加工流程包括：

- 将原材料或半成品转化成新产品；
- 改善现有产品的功能、用途或外观；
- 单独零件组装成新产品或其他组件；
- 对成品进行包装，用于销售而非仅用于运输；
- 翻新已使用或变质产品使其可以再使用。

由于社会服务税（ISS）属于市政府税，如果一方为合约方提供生产服务（如代加工协议），这种情况需要谨慎分析，以便确定交易是否适用 IPI。

生产活动（适用 IPI）和提供服务（适用 ISS）实际表现的不同主要基于赋予产品的目的或用途。如果产品是合约方个人使用或消费，或构成合约方公司固定资产的一部分，那么生产加工将被视为实际的服务，因此适用市政府税中的 ISS。但是，如果产品最终用于销售或生产其他产品，那么交易会被认定为制造商进行实际的工业化，因此应适用 IPI。

#### 2.4.1.3 纳税地点

IPI 是联邦税，适用于纳税人在巴西境内进行的交易，对在巴西境内生产和进口产品征收 IPI，并上缴联邦国库。

#### 2.4.1.4 纳税义务发生时间

IPI 按月申报。IPI 纳税义务发生时间为：

- 货物离开纳税人机构的当天；
- 如果直到开具正式发票前一天才发货，那么为开具发票后第四天；
- 进口交易为清关当天。

在执行加工协议时，如果满足某些其他条件，可以在供应中间产品、原材料和包装物时递延 IPI。

根据 1,248/1972 号法令，对从生产设施运往出口公司（包括贸易公司）的货物，其 IPI 可以递延。对于为生产出口货物而购买原材料、中间产品和包装物时所支付的 IPI，运输其出口产品的制造商保留抵扣该 IPI 的权利。

#### 2.4.1.5 税率

根据 IPI 法规规定的税收分类代码，不同产品的 IPI 税率不同。税收分类代码按照税则注释（NESH）和共同对外关税（TEC）制定。

税率一般与产品的必需性成反比变化（从 365%至 0），而且时常会进行调整。因此，奢侈品（如生产香烟、酒精饮料）适用较高税率，而某些半成品则适用极低的税率——某些产品收取固定 IPI 税费，即特定类别的每个物品收取固定金额 IPI。一般零税率仅适用于生活必需品，但这种必需性是基于巴西经济的现状，政府可能决定降低 IPI 税率（或者对进口交易甚至提高税率）来刺激特定行业的经济。IPI 是少数在巴西法律制度中明确规定的税种，不再需要通过制订新法律来调整税率。实际上，在法律规定的范围内，税务机关可以通过法令自由制定 IPI 税率，并立即生效。

#### 2.4.1.6 进项税抵扣

IPI 对工业产品的每个生产环节征收。在增值税的情况下，经过多个生产环节加工的产品（如从原材料到产成品）允许抵扣调整每个单独环节已经支付的 IPI。当生产阶段结束后，不再征收 IPI，且累计的财务负担通常并入产品的最终成本中。

如果原材料、半成品和包装物等用于生产应税产品，那么对于这些材料或产品已经支付的税金（IPI 进项税）可以用于抵扣应税金额。

如果采购产品但并不构成新产品的一部分，而是用于生产应税产品，那么也会产生 IPI 进项。这一类包括需进行折旧的工具，或者由于与生产的产品物理接触而损坏的工具。

某些在巴西生产的特定机械设备也可以用于抵扣，他们构成固定资产的一部分，而且仅用于生产流程。这些符合条件的项目在财政部列出的清单中。最高法院规定，国内购买者采购巴西制造机器作为其公司固定资产使用所享受的进项抵扣是对民族工业的一种补贴，因此对国外产品并不适用。

生产商可以考虑 IPI 进项税——从非 IPI 纳税人的批发商处购买原材料、半成品和包装物等所支付的税金。上述产品的适用税率乘以该产品价格的 50%即为 IPI 进项税金额。

#### 2.4.2 税收优惠

根据巴西税收法规，以下项目可以享受增值税免税优惠：

- 加工食品和点心直接销售给消费者，无特殊容器盛装；
- 工匠在无他人合作的情况下，在其住所加工手工制品，并直接销售给消费者；
- 独立工人制衣或制作类似物品并与消费者直接交易；
- 直接从消费者或用户处取得订单生产产品，且生产过程中绝大部分是专业工作；
- 药店制药并直接销售给消费者；
- 在公司机构外组装产品用于建造楼房、管道、工厂及类似建筑；
- 根据第三方指示或为使用产品的公司布置、恢复和修理使用过的物品；
- 按照生产商的保证，无偿修复不良产品，甚至是更换产品；
- 将发动机转换为乙醇燃料发动机。

同一工业企业内生产的用于制造商自用的产品不征税。

宪法规定的免税政策适用于书籍、报纸、期刊和用于印刷的纸张。私人税务裁定 4,020/2017 明确规定此项免税政策也适用于进出口关税和 IPI。

根据产品税收分类代码，对特定产品提供一些免税和零税率优惠。

### 2.4.3 应纳税额

IPI 的计税基础是：

- 对于出口，是海关完税价格，增加关税和其他费用（运费、保险费等）；
- 对于国内供应，是供应收取的总对价，包括商品流通服务税（ICMS）。

但如果运输和保险费用单独开具发票，那么就不包括在税基中；

-对于委托其他纳税人生产（加工协议），是交易价格，包括合约方提供的原材料、中间产品和包装物的价值。

在 2017 年 3 月 9 日政府公告中，1/2017 号议会决议表明暂缓实施在 IPI 税基中包涵无条件折扣金额的条例。由于联邦最高法院对此条例作出违宪的声明，因而暂缓实施。因此，IPI 不得按产品的标价征收，而是对采购的实际价值征收，即销售当时无条件提供的相关折扣金额应从 IPI 税基中扣除。

根据计税基础与适用税率计算增值税销项税额，减除进项税额后计算应纳税额。

### 2.4.4 其他

一般来说，产品进口应缴纳 IPI。根据巴西法院判定，目前进口商再销售进口产品也被视为应税对象。

但在现行税制下，有一些特殊的减免优惠政策。

## 2.5 其他税（费）

### 2.5.1 净利润社会赞助费(CSLL)

CSLL 根据联邦宪法第 195（I）条制定，并按照 7,689/1988 号法律管理和执行，依 8,034/1990 号和 11,727/2008 号进行修订。

CSLL 对企业纳税人征收，最终用于联邦社会保障体系。

对采用实际利润制度的纳税人来说，CSLL 的征税基础与企业所得税（IRPJ）的征税基础非常相似，仅有个别增加和扣除项目不同。因此，CSLL 通常被视为一种实际的所得税。

对采用核定利润制度的纳税人，一般商业企业的 CSLL 计税基础是每月总收入的 12%（税率与 IRPJ 相同），服务行业公司则为总收入的 32%。资本收益和其他收入也需全额并入计税基础。



根据 9,316/1996 号法律,CSLL 不得从 IRPJ 征税基数及本身的应纳税所得额中扣除。

累计亏损的抵扣原则与 IRPJ 相同。

## 2.5.2 社会保障金费 (COFINS)

COFINS 向所有法人企业征收,最终用于社会保障体系。

COFINS 按纳税人的收入总额征收,不分来源和金额。

一些项目可以从征税基数中扣除,如 IPI 和 ICMS (由卖方在替代税收的情况下收取)、取消的销售收入、赔偿、固定资产处置收入和无条件折扣。其中,出口商品和劳务无需缴纳 COFINS。

651/2014 号暂行条例,扩大了 COFINS 中收入总额的范围,涵盖与公司核心活动相关的任何收入。

COFINS 有两种完全不同计征方式。第一种按照 9,718/1998 号法律规定是累计制度。第二种是根据 10,833/2003 号法律推出的非累计制度。

在累计制度下,COFINS 按纳税人收入总额的 3%一般费率征收,不做任何减免抵扣。在企业所得税中采用核定利润制度的纳税人必须强制采用累计制度。此外,金融机构也有义务采用累计制度,但这些实体适用 4%的费率。

对于金融机构,适用法律法规(主要是 IN1,285/2012 和 IN1,544/2015)规定一些项目可以从税基中扣除,因此 COFINS 实际费率一般低于 4%。

在非累计制度下,COFINS 按纳税人收入总额的 7.6%征收,并且允许扣除在 10,833/2003 号法律第三条明确列出的可扣除项目。非累计制度旨在减少 COFINS 对生产链的几个阶段所产生的影响。

但是 COFINS 的非累计制度并不是一个简单的扣除制度,在该制度下,生产链中同一商品或服务在前一阶段支付的金额可以用于抵免扣除。事实上,COFINS 的抵免额为投入采购、租赁、电力及 10,833/2003 号法律第 3 条中列出的其他事项的金额乘以 7.6%费率。

尽管税务机关对投入的概念有限制性解释,但上级法院在 2012 年 8 月 22 日作出的决议中采用了一个更广泛的概念。根据裁定,货运费用可以用于 PIS 和 COFINS 扣除。

从 2015 年 7 月 1 日起,根据 8,426/2015 号法令费率从 0 增加到 4%。

但零费率仍然适用于下列交易中外汇波动产生的财务收入：

-商品和劳务出口；

-贷款和融资协议所产生的负债；

-在证券交易所进行的套期保值交易、远期或场外交易市场中为保护投资者避免价格或费率变动的约定（这种约定应与纳税人的经营活动有关，并且以保护纳税人的权利和义务为目的）。

在企业所得税中采用实际利润制度的纳税人必须强制采用非累计制度。但是，对于某些特定的收入，COFINS 适用累计制度（即使纳税人采用的一般制度是非累计制度）。在这个意义上讲，来自公共交通服务、教育服务、营销和呼叫中心服务、旅行代理服务，及在 10,833/2003 号法律第 10 条中列出的其他服务收入需按照累计制度计算 COFINS。

此外，某些特定活动适用特定税率和税基征收 COFINS，如石油产品和乙醇产品的生产商和进口商进行的相关销售。而且生产商和进口商，以及不同类型产品适用的费率不同。目前，根据不同产品类型，费率从 6.9% 到 47.4%。乙醇和石油产品的销售也采用 COFINS 特殊征收办法，基于一个固定价格乘以交易量（体积或重量）计算 COFINS 金额。

关于 COFINS 的一些相关税收优惠政策，请见相关章节。而且还有其他特殊制度和税收优惠政策适用于企业纳税人的具体情况和活动。现实中，某些特殊产品和服务（根据描述和税收分类代码）享受免税和零税率优惠。

10,833/2003 号法律还规定了在某些服务费中预提 COFINS 的制度，如清洁、安全、专业和信贷服务。预提税即作为 COFINS 的预付款。IN 459/200 预提税制度。

10,865/2004 号法律规定巴西企业纳税人进口商品和劳务要缴纳 COFINS。在 COFINS 中进口商品不按总收入征收，而是按进口商品的海关价值或服务协议价款征收。从 2013 年 10 月 10 日起，进口货物的 COFINS 征收基础是海关价值。进口服务征收基础不变，但根据联邦税务机关公布的公式计算（见 572/2005 和 1,401/2013 规范指南）。

根据私人税收裁定 316/2017 号，对外支付、信贷、特许权使用费的交付或汇款不需要缴纳进口商品和劳务的 COFINS。“特许权使用费”包括软件使用许可收入。如果除特许权使用费，合同还约定提供技术或协助服务

（混合合同），假设合同中分别列示相关金额，按照技术或协助服务的费用征收 COFINS；如果合同未分别列示特许权使用费以及技术和协助服务金额，按照合同总金额征收技术和协助服务的 COFINS。

根据私人税收裁定 153/2017 号，对非居民个人收入的支付、信贷、交付或汇款需要缴纳 COFINS。在特定的信贷情况下，在会计处理中记录支付义务即构成应税行为。此外，99,069/2017 号法律规定明确，根据成本分摊协定支付给同一集团内非居民个人的进口服务费用需要缴纳 COFINS。

13,137/2015 号法律规定货物进口的费率为 9.65%。特定产品的进口也可能适用更高的费率标准（如：某些药物和疫苗的费率 13.03%；特定的香水、化妆品和个人卫生用品的费率为 16.48%；特定的机器和车辆的费率为 12.57%）。进口服务的标准费率为 7.6%。

对于采用非累计制度计算 COFINS 金额的纳税人，可以在按总收入计算出的 COFINS 金额中扣除进口交易的 COFINS。

12,973/2014 号法律明确，长期资产处置收入无需缴纳 COFINS（同样适用于固定资产）。

很多进口产品还需缴纳 1%的附加费，其中包括化妆品、纺织、服装和塑料行业，以及汽车零部件和电子材料的进口。在 2014 年 11 月 21 日，10/2014 规范意见（10/2014 监管意见）明确：

-自 2011 年 12 月至 2013 年 7 月，1%附加费适用于一小部分的产品，因 612/2013 号临时措施的颁布而显著增加。

-产品进口商不可以在 COFINS 中抵扣 1%附加费；

-不管标准税率 7.6%是否变动，都按 1%征收附加费；

-暂免征收 COFINS 的进口产品或服务，也同样不征收 1%的附加费；

-部分暂免征收 COFINS 的进口产品仍然征收 1%的附加费。

然而，政府在 2017 年 3 月 30 日发布的 774/2017 号暂行办法，取消了对进口特定产品征收上述 1%附加费的规定。但 2017 年 8 月 9 日政府发布的 794/2017 号暂行办法显示 774/2017 号暂行办法失效。关于是否恢复征收 1%附加费仍存争议。

企业须在发票和收据上列明收取的税金（税率），COFINS 和税金包含在销售产品或提供服务总金额中。在这个意义上说，企业必须列明发票和

收据中所述每种产品所征收的市政府税、州政府税和联邦税。或者，这些信息也可以在机构内的平台中直观显示。没有达到这些要求的企业将会受到行政处罚。

### 2.5.3 社会一体化税(PIS)

企业纳税人根据总收入缴纳 PIS。PIS 与 COFINS 征收制度非常相似，也有两种不同的制度。第一种是 9,718/1998 号法律规定的累计制度，第二种是 10,833/2003 号法律规定的非累计制度。

依据 9,718/98 号法律，在累计制度下，企业纳税人按总收入的 0.65% 缴纳 PIS。COFINS 允许扣除的项目也允许在确定 PIS 税基时扣除。金融机构也适用 0.65% 的税率而且根据 IN 1,285/2012 的规定，也同样允许扣除。

651/2014 号暂行条例（转化为 13,043/2014 号法律），拓宽了 PIS 中总收入的定义，涵盖与公司核心活动相关的任何收入。

非累计制度下，PIS 按纳税人收入总额的 1.65% 征收，在这种情况下，允许扣除在 10,637/2002 号法律第三条明确列出的可扣除项目。非累计制度旨在减少 PIS 对生产链的几个阶段所产生的影响。

如 COFINS 一样，PIS 非累计制度不是一个简单的扣除制度，在该制度下，生产链中同一商品或服务在前一阶段支付的金额可以用于抵免扣除。事实上，PIS 的抵免额为投入采购、租赁、电力及 10,637/2002 号法律第 3 条中列出的其他事项的金额乘以 1.65% 税率。

从 2015 年 7 月 1 日起，根据 8,426/2015 号法令税率从 0 增加到 0.65%。但零税率仍然适用于下列交易外汇波动导致的财务收入：

- 商品和劳务出口；
- 贷款和融资协议所产生的负债；
- 在证券交易所进行的套期保值交易、远期或场外交易市场中为保护投资者避免价格或费率变动的约定（这种约定应与纳税人的经营活动有关，并且以保护纳税人的权利和义务为目的）。

在企业所得税中采用实际利润制度的纳税人必须强制采用非累计制度。但是，对于某些特定的收入，适用 PIS 累计制度（即使纳税人采用的一般制度是非累计制度）。在这个意义上讲，来自公共交通服务、教育服务、营销和呼叫中心服务、旅行代理服务，及在 10,637/2002 号法律第 8

条和 10,833/2003 号法律第 10 条中列出的其他服务收入也需按照累计制度计算 PIS。

此外，某些特定活动适用特定税率和税基征收 PIS，如石油产品和乙醇产品的生产商和进口商进行的相关销售。而且不同类型产品适用的税率不同。目前，根据不同产品类型，税率从 1.5% 到 10.2%。乙醇和石油产品的销售也采用 PIS 特殊征收办法，基于一个固定价格乘以交易量（体积或重量）计算 PIS 金额。

关于 PIS 的一些相关税收优惠政策，请见相关章节。而且还有其他特殊制度和税收优惠政策适用于企业纳税人的具体情况和活动。事实上，某些特殊产品和服务（根据描述和税收分类代码）享受免税和零税率优惠。

10,833/2003 号法律还规定了在某些服务费中预提 PIS 的制度，包括清洁、安全、专业和信贷服务。预提税即作为 PIS 的预付款。

10,865/2004 号法律规定巴西企业纳税人进口商品和劳务要缴纳 PIS。在 PIS 中进口商品不按总收入征收，而是按进口商品的海关价值或服务协议价款征收。从 2013 年 10 月 10 日起，进口货物的 PIS 征收基础是海关价值。进口服务征收基础不变，但根据联邦税务机关公布的公式计算（见 572/2005 和 1,401/2013 规范指南）。

根据私人税收裁定 316/2017 号，对外支付、信贷、特许权使用费的交付或汇款不需要缴纳进口商品和劳务的 PIS。“特许权使用费”包括软件使用许可收入。如果除特许权使用费，合同还约定提供技术或协助服务（混合合同），假设合同中分别列示相关金额，按照技术或协助服务的费用征收 PIS；如果合同未分别列示特许权使用费以及技术和协助服务金额，按照合同总金额征收技术和协助服务的 PIS。

根据私人税收裁定 153/2017 号，对非居民个人收入的支付、信贷、交付或汇款需要缴纳 PIS。在特定的信贷情况下，在会计处理中记录支付义务即构成应税行为。此外，99,069/2017 号法律明确规定，根据成本分摊协定支付给同一集团内非居民个人的进口服务费用需要缴纳 PIS。

668/2015 号暂行条例规定货物进口的费率为 2.1%。特定产品的进口也可能适用更高的费率标准（如：某些药物和疫苗的费率为 2.76%；特定的香水、化妆品和个人卫生用品的费率为 3.52%；特定的机器和车辆的费率

为 2.62%)。进口服务的标准费率依然为 1.65%。

对于采用非累计制度计算 PIS 金额的纳税人，可以在按总收入计算出的 PIS 金额中扣除进口交易的 PIS。

12,973/2014 号法律明确，长期资产处置收入无需缴纳 PIS（同样适用于固定资产）。

企业须在发票和收据上列明收取的税金（税率），PIS 和税金包含在销售产品或提供服务总金额中。在这个意义上说，企业必须列明发票和收据中所述每种产品所征收的市政府税、州政府税和联邦税。或者，这些信息也可以在机构内的平台中直观显示。没有达到这些要求的企业将会受到行政处罚。

## 2.5.4 薪资税

### 2.5.4.1 工龄保障金费(FGTS)

在终止雇佣关系时，为保障足额支付遣散费，雇主必须每月将工资总额的 8%存入与其雇员关联的银行冻结账户中（即 FGTS）。

如果员工被解雇或退休，他可以取走存放在他名下冻结帐户内的存款。如果员工自愿更换工作，新雇主将会继续向账户内存入 FGTS。如果员工被无理由解雇，那么雇主必须按照在员工服务年限内缴存金额的 50%支付罚金。

### 2.5.4.2 工业社会服务费(SES I)/商业社会服务费(SESC)

SES I/SESC 是按员工薪金的 1.5%支付的额外的薪资税，用于员工的文化教育设施。

### 2.5.4.3 全国工业服务培训费(SENAI)全国商业服务培训费(SENAC)

SENAC 是按员工薪金的 1.0%或 1.2%征收的一种薪资税。

SENAC 资金是用于国家提供工商业学徒的服务，雇主必须按照薪资和员工数量核定的比例每月缴纳费用。员工人数小于等于 500 人，费率为 1%，500 人之上，费率为 1.2%。

### 2.5.4.4 小企业援助服务费(SEBRAE)

SEBRAE 是另一种工资税，按雇主工资总额的 0.3%-0.6%征收，用于推

动小企业发展。

## 2.5.5 社会保障金

巴西的社会保障体系是由雇主、雇员和联邦政府提供资金。雇主须按工资总额支付社会保障金（见下文），以及根据总收入缴纳社保金。

### 2.5.5.1 雇主支付的社会保障金

雇主一般按照每月工资总额的 20% 计算缴纳社会保障金，金额无上限。金融机构须额外支付每月工资的 2.5%。

纳税人也必须根据向个体业户支付的服务费用缴纳社会保障金。

除支付雇主承担的 20% 社会保障金之外，雇主还必须代扣代缴员工承担的社会保障金（8%、9% 或 11% 费率）和与其签订合同的个体业户的社会保障金（11% 费率）。代扣代缴的社保金上限为社会保障局公布的适用费率与工资基数的乘积（即员工缴纳社保金的基础）。2018 年，工资基数上限是 5,645.80 雷亚尔，社保上限为 621.03 雷亚尔。

根据 9,711/1998 号法律，对于支付给其他公司的特定服务费，公司也必须按 11% 费率扣缴社保金。

根据 11,457/2007 号法律，巴西联邦税务局（RFB）负责社会保障金的征管，而全国社会保障协会（INSS）只负责社会保障金的支付。

2011 年，在部分行业中，一般社会保障金被按总收入缴纳的社会保障金所取代（见下文）。然而，根据 2017 年 3 月 30 日政府公布的 774/2017 号暂行办法，针对特定行业重新引入了标准 INSS，取代 CPRB。该暂行办法自 2017 年 7 月 1 日起生效。但是，某些特定行业（如交通、通讯和建筑）允许继续收取 CPRB，费率范围为 1.5% 至 4.5%。

### 2.5.5.2 按总收入支付的社会保障金 (CPRB)

根据 12,546/2011 号法律，巴西政府推出了雇主计算社会保障金的新机制，首先适用于部分特定的行业。在此机制下，不是按照薪资的 20% 缴纳社保金，上市企业应根据其总收入的一定比例计算社保金。公司还须按 3.5% 对支付其他公司提供特定服务的服务费扣缴社保金。然而，根据 2017 年 3 月 30 日政府公布的 774/2017 号暂行办法，针对特定行业重新引入了标准 INSS，取代 CPRB，某些特定行业（如交通、通讯和建筑）允许继续收

取 CPRB, 费率范围为 1.5% 至 4.5%。但是, 794/2017 号暂行办法显示 774/2017 号暂行办法失效。关于是否恢复征收 CPRB 仍存争议。

如下文所述, CPRB 的大多数规定仍然适用于允许在该制度下继续缴纳社会保障金的商业实体 (或在 CPRB 被认为是通过 794/2017 号暂行办法恢复征收情况下的所有商业实体)。

#### **原始规定:**

根据私人裁定 10,022/2015, CPRB 仅适用于实体的主要经济业务。因此, 若实体的主要经济活动属于 CPRB 适用的范围, 那么就需要缴纳 CPRB。现实中, 次要活动属于适用范围也不需要缴纳 CPRB。此外, 私人裁决 COSIT 193/2015 明确, 若公司在上一年没有取得收入, 适用 CPRB 的主要经济活动是公司章程所述活动中预计获得最高收入的经济活动。

从 2016 年, 公司可以选择按照总收入计算社保金的机制, 并全年有效。如果未作出选择, 则适用一般社保计算机制。

大约有 56 个行业满足按总收入计算社保金的条件, 根据公司的活动和产品不同, 适用费率为 0 至 3%。从 2015 年 12 月 1 日起, 大多数行业的费率从 2% 上升至 4.5%, 或从 1% 上升至 2.5%。有些行业上升幅度较低, 从 2% 上升至 3% (如呼叫中心和铁路、地铁及公路客运运输), 从 1% 上升至 1.5% (如广播电视公司和航空及航海客运运输)。上市食品工业的费率维持 1% 不变。

由于这种机制仅适用于政府列出的商品和服务, 而不是纳税人的所有活动, 因此同时从事规定内和规定外活动的实体必须采用混合计算的方式。

若采用混合计算的方式, 纳税人必须按以下方式缴纳社保金: 销售规定产品总收入的 1% 加上工资总额的 20%, 再按“受益”产品总收入占总收入的比例扣除。

计算社保金的总收入包括: 提供服务产生的收入, 销售商品产生的收入, ; 为第三方代理销售产品的佣金和费用。

但以下收入不包括在内: 出口收入、取消的销售, 无条件折扣和价格中包含的 IPI 和 ICMS。

#### **2.5.5.3 工伤保障费 (SAT)**

雇主须缴纳 SAT, 当雇员死亡、残疾或因公发生意外事故时, 需提供



补偿。

雇主须每月按照薪资支付保险费。根据公司业务活动的事故风险水平不同保险费率也不同：1%（低风险）、2%（中度风险）或3%（高风险）。

从2010年起，巴西当局出台了事故预防因素（fator acidentário de prevenção, FAP），在计算SAT金额时须考虑相关因素。根据前一年度劳动事故发生的数量和严重程度，FAP可能造成SAT金额翻倍或减半。

#### 2.5.5.4 职工教育费

职工教育费是由1,422/1975号法令提出，按87,043/1982号法令管理，并遵守9,766/1998号法律的规定。

为投资教育，商业、工业和农业企业必须选择以下二者其一：

- 为员工及其7至14岁的子女提供免费的教育（一级）；
- 按工资总额的2.5%缴纳教育金。

以下实体免缴职工教育费：

- 联邦政府、州政府、联邦特区和市政府；
- 公共机构；
- 社区学校、宗教或慈善机构；
- 法规规定的文化机构；
- 符合法律规定相关要求的医院和社会援助机构。

#### 2.5.6 房地产税

房地产税分为两种——城市房地产税（IPTU）和农村土地税（ITR），这两种税独立而不交叉（同一项资产不需要同时缴纳两种税）。

向公众开放的私有建筑（如：博物馆、私人花园或公园）一般按名义税率征收或免税。

##### 2.5.6.1 城市房地产税（IPTU）

城市土地和建筑需缴纳城市房地产税。

对城市房地产征税不止是为了提高税收收入，同时也是间接实施诸如建设、住房和环境美化等城市政策的一种方式。

城市土地和建筑都需要缴税，包括非农业用地和非娱乐设施用地的全部城市土地。纳税人为房地产所有人。

IPTU 中所指的城市或乡镇的城区区域需要达到至少两项法律规定的标准，如该房地产 1.5 英里内的人行道、给水管道、排水系统、路灯和公立学校等设施标准。

IPTU 每年根据市政税务机关披露的资产市场价值进行核定。估价程序按照法律执行，但不同市政府对于该估价程序的要求不同。

税率由各市政府自行规定，税率差异较大，从 0.5%、1%、2%到 3.5% 不等，而且可能根据资产价值和所在地累进提高。

#### 2.5.6.2 农村土地税 (ITR)

农村土地税(ITR)由联邦宪法第六章第 153 条规定，目前按 9,393/1996 号法律管理执行，每年对占用市区以外的农村土地征收农村土地税。

ITR 是联邦税的一种，由巴西国税局征收。根据联邦宪法第 153 条第 4 款的规定，ITR 必须采用累进税率，旨在促进更合理集约地使用农村土地。

以下土地可以享受 ITR 免税：

-由土地所有者及亲属在他人可能的帮助下开发，其面积总和不超过规定上限（根据不同地点分别为 30、50 或 100 公顷），而且其土地所有者或持有者没有城市物业资产；

-由生产联合社或合作社在一定条件下共同开发，其面积总和不超过规定上限（根据不同地点分别为 30、50 或 100 公顷），而且其土地持有者及亲属没有其他物业资产；

-在某些特定区域内（如东西部亚马逊、马托格罗索州潘塔纳尔和 Poligono das Secas）且面积总和不超过规定上限。

ITR 按照前一年末 12 月 31 日的“裸地应税价值”计算。裸地应税价值按法律规定方法计算，并考虑裸地价值（土地所有者根据市场标准申报享受特定扣除后的资产价值）与应税面积（扣除后总面积价值）占总面积比例的乘积。

如果税务机关对土地所有者申报的裸地价值有异议，可以根据同一地区其他土地的价格和 RFB 电子系统中的其他信息核定计税基数征收 ITR。

9,393/1996 号法律附件中规定了 ITR 的税率，根据土地面积与使用程度而异，税率在 0.03%至 20%之间。

### 2.5.7 不动产转让税（ITBI）

任何纳税人生前发生的不动产转让，以及不动产物权（如抵押权等担保权除外）和此类不动产购买权的转让都会被征收不动产转让税。

以下情况不征收不动产转让税：

- 以财产或权益对公司出资；
- 因合并、分立、清算等而产生的不动产或产权转让。

但是，如果公司取得不动产主要是用于不动产买卖和租赁，那么就不适用以上优惠。

不动产转让税税率是根据市政府的相关法规决定的（许多城市都采用2%的税率），而且宪法未规定上限。税基为市政府规定的价值，以市场价值和交易价值二者较高一方为准。根据当地市政府法律，买方或卖方有纳税义务。

### 2.5.8 印花税

在巴西发行证券不征收印花税。

在公证机关登记和开具文件需要缴纳一定费用，如登记和开具不动产契据、结婚证等。不同公证处和不同文件类型收取的费用不同。

### 2.5.9 关税

#### （1）一般规定

根据进口产品的性质，按照从量或从价标准征收联邦关税。需要缴纳进口关税的产品分类表在相关的法令中有明确列示。

1957 关税法明确指定进口的关税税基是“从量”还是“从价”，以及税务机关选择按“从价”或“从量”标准或两者结合征税，是取决于进口的情况以及哪种税率计算出的关税金额高。

进口产品的应税价值是到岸价（CIF），而且是该产品或类似产品在进口当时的一般“公开市场”价格。发票上显示的价格是普遍接受的正常价格。但进口总量中约 10%是按照最低价值或基准价格标准进行估价的。

#### （2）出口关税

根据相关法令，政府可以对出口产品按 30%税率征税，而且税率最高可达 150%。

但是目前绝大多数产品的出口关税都降低为零。

## 2.5.10 机动车辆税（IPVA）

每年会向机动车所有人就机动车所有权征收州税（即机动车辆税 IPVA）。IPVA 根据机动车的价格征收，税率以各州规定为准（通常在 1% 和 4%之间）。

## 2.5.11 商品流通服务税（ICMS）

### （1）一般规定

ICMS 是由 1988 年联邦宪法第 155 条（根据 1993 年第三次宪法修正案重新起草）明文规定的一种州政府税，并按照 87/1996 号补充法律管理和执行。

ICMS 是一种增值税，即之前交易产生的 ICMS 可以用于抵扣后续交易产生的增值税，对产品流通、提供任何城际服务，或州际运输服务和通信服务征收。ICMS 也适用于海外进口商品。

在宪法规定的限额内，ICMS 按各州的法规管理秩序。各州的财政部门负责 ICMS 的征收管理。

根据巴西联邦各州之间的具体协议，州政府可以给予 ICMS 免税、降低税基、核定扣除及其他税收优惠。

在 ICMS 税收管理中，供电被认为是提供产品。

### （2）纳税人

通常纳税人是指：

- 定期提供产品、城际和州际运输服务及通信服务的个人和企业；
- 将 ICMS 的应税产品和服务向巴西进口的任何个人。

### （3）应税对象

一般来说，ICMS 的征税对象是产品供应、城际和州际运输服务、通信服务，以及进口产品。销售产品附带提供的服务，且 ISS 不适用于该项服务，则需要缴纳 ICMS。

以下交易被认为是应税交易：

- 产品的寄售、转移和销售；
- 产品从一个场所转移到同一纳税人位于不同州府的另一个场所；

-转移使用未超过 12 个月固定资产，但资产退还回原始场所或同一所有者的其他场所除外；

-商品发货同时也附带提供服务，且服务要么未包含在 116/2003 号补充法律规定的名单中（ISS 的应税服务名单），要么服务的征税遵从特别规定（如在餐厅、酒吧、咖啡屋和类似场所中销售食品和饮品）；

-从其他巴西的州府进入纳税人场所的产品，并将用于消费或用作固定资产；

-在政府主办的拍卖会上购买被没收的进口产品或商品；

-开始任何方式（包括高架桥）州际或城际运输服务；

-任何形式的通信，可以通过任何程序（即使从境外发起或提供）发生、制作、传播、转播、重播、扩大、接收、放送或披露；

-商品由场所所有人（该所有人是纳税人）进入纳税人的商业、工业或制造场所。

根据巴西法院作出的判例，也有其他交易并非 ICMS 的应税对象，或者不征收 ICMS。在这一点上，联邦最高法院曾于 2014 年 9 月 12 日确认不对租赁安排下的进口货物征收 ICMS。

自 2018 年 4 月 1 日起生效的 106/2017 号州际协议（即 ICMS 106/2017），对通过电子方式销售和交付的软件包、游戏、应用程序、电子文件等标准化数字产品的交易制定了规则。根据协议，与终端消费者进行的交易才需要缴纳 ICMS。税款由买方所在地的州政府征收，并且通过进行前述交易的网站或电子平台进行征税。在进口交易中，税款的征收可以通过信用卡或借记卡管理员或外汇中介金融公司进行。

#### （4）纳税地点

各州府对其区域内提供产品和州府区域内的城际运输和通信服务征收增值税（ICMS）。

对于进口交易，产品供应的纳税地点是产品实际入境的地点。

对于州际供应，当购买者使用这些产品用于其应税交易时（即产品再销售），由发货州按一定税率对州际交易征税，根据地区不同税率可能为 7%或 12%（某些情况可能适用单一税率 4%）。但是，目的州有权取得补充 ICMS（“ICMS Complementar”），根据涉及的州不同按一定税率征收，由

购买者缴纳。

#### (5) 纳税义务发生时间

ICMS 按月申报。ICMS 纳税义务发生时间为：

- 产品供应为产品发货或所有权转让二者孰早的时间；
- 进口产品为清关的当天；
- 食品、饮品或其他商品在餐厅、酒吧、咖啡厅和类似场所供应的当天；
- 不同州或城市间的运输服务为服务提供的当天；
- 通信服务为发生、发出、接受、播送或以任何形式展示的当天；
- 进口服务为服务提供的当天；
- 产品和服务混合销售为产品发货的当天。

#### (6) 应税金额

提供产品和服务的应税金额是交易的总对价，包括 ICMS 和其他相关税金、附带费用（如佣金和运输、保险和广告费用）及与价格直接相关的补贴。

进口产品的应税价值是到岸价（CIF）加上适当的 IPI 和关税及其他对进口产品征收的进入税（不包括 ICMS）。

#### (7) 税率

关于 ICMS，各州在以下限定范围内确定税率：

- 最高税率由联邦参议院确定；
- 对于涉及多个州的交易，当收货人使用这些供应的产品用于其应税交易时，其适用最高税率（州际税率）由联邦参议院按以下情况确定：如果产品或服务提供给注册在北部、东北部、中西部和圣埃斯皮里图州的纳税人，最高税率为 7%；如果产品或服务提供给注册在其他地区的纳税人，最高税率为 12%；补充 ICMS 的税率等于目的地州府境内税率与上述交易州际税率的差额；当收货人是最终消费者时，州际供应和涉及多个州供应的最高税率为 18%；电力供应、运输和电信服务及进口服务的一般税率为 25%；工业产品出口享受免税，并可以抵扣之前支付的 ICMS。

对发生在一个州府内的国内交易和服务，适用税率由相关州府在联邦议会限定的范围内自行决定。大多数州府对国内交易采用的税率是 17%（在圣保罗州，一般税率是 18%）。

某些特定商品（如武器、弹药、加工烟草、香水、化妆品、珠宝、酒精饮料、进口汽车、排气量 450 毫升以上的机动车、皮货等）的供应和进口适用 25% 的高税率。

巴西议会颁布的 13/2012 号决议，统一了州际交易（包括进口产品）所适用的 ICMS 税率。因此，从 2013 年 1 月 1 日起，州际交易普遍适用的 7% 或 12% 税率被单一 4% 的税率所取代。单一 4% 税率将适用于：进口后简单转售（即不经过任何工业流程）；产品经过加工流程得到超过 40% 为进口成分（该比例为进口产品价格占州际交易价值的比例）的其他产品或商品。

州际产品销售给最终客户在原始的发货州按其内部适用税率缴纳 ICMS。但是，从 2016 年 1 月 1 日起，对这些交易征收的 ICMS 必须按如下规则在发货州和目的州之间共享：

- 发货州按州际税率征收 ICMS；

- 按州际和内部税率差计算的 ICMS 则根据以下原则征收或分享：2017 年 60% 属于目的州、40% 属于发货州；2018 年 80% 属于目的州、20% 属于发货州；2019 年以后，100% 属于目的州。

#### （8）免税

提供下列产品可以免税：

- 出口的加工制品和半加工制品；

- 对境外个人提供的服务；

- 用于其他州或联邦特区的工业用电力、石油、润滑油、液体和气体燃料；

- 法律上作为金融资产或外汇工具的黄金；

- 书籍、报纸和期刊（包括印刷纸）。根据联邦最高法院于 2017 年 3 月 8 日发布的特别上诉 330,817 号和 595,676 号条款，宪法规定免税的书籍、报纸、期刊、印刷纸同样包括电子图书和电子阅读器（但不包括平板电脑、智能手机和笔记本电脑，因为其有更广泛的用途而不仅用于阅读电子书）；

- 工业产品出口享受免税，并可以抵扣之前支付的 ICMS。各州政府也会指定其他交易适用零税率。

根据巴西联邦州政府之间的具体协议（convênios），在全国财政政策

委员会（CONFAZ）的范围内，各州可以授予 ICMS 免税、税基抵减、预估抵扣和其他税收优惠。

2017 年 8 月 8 日政府发布的 160/2017 号补充法律，旨在修改税务优惠授权的规定。在此之前，全国财政政策委员会的一致批准才能通过 ICMS 的税收优惠政策。根据 160/2017 号法律，目前的法定人数要求至少是：（i）所有联邦州的三分之二；和（ii）每五个地区联邦州的三分之一。

制定新的税收优惠政策并扩大现有税收优惠政策必须遵从法律在税收优惠期间设定的新限制——根据行业不同，税收优惠期间为 1 年至 15 年。

此外，160/2017 号补充法律规定，自法律公布之日起，全国财政政策委员会有 180 天的时间验证所有州际优惠政策的施行情况。各州也被允许在不需全国财政政策委员会批准的情况下，与邻州施行相同的税收优惠政策。

#### （9）进项税抵扣

在计算应纳税额时，进项税可以用于抵扣销项税，所以实际上只对纳税人提供的增值部分征税（这在巴西被称作是非累积原则）。

纳税人可以将纳税期限内采购或进口货物支付的进项税（无论是同一州还是其他州）用于抵扣 ICMS 销项税。根据联邦宪法，除非另行规定（即出口），用于免税和非征税交易的进项税不得抵扣。但是法院曾判定，因进口免税而不得抵扣的 ICMS 可以用于抵扣提供相关产品所产生的负债。

### 2.5.12 社会服务税 (ISS)

市政府的社会服务税（ISS）的征税对象是任何性质的服务，但适用 ICMS 的通信服务和城际及州际运输服务除外。

ISS 由 1988 年联邦宪法第 156 条（III, 3°）（根据 1993 年第三次宪法修正案重新起草）明文规定，目前按照 116/2003 号补充法律管理和执行。

市政府会对 116/2003 号补充法律附件中列出的提供服务征税（除上述适用 ICMS 的服务）。清单中服务的进口（即非居民服务提供方向巴西客户提供服务）也需要缴纳 ISS。服务出口由于服务结果在境外验收而非巴西境内，因此一般免征 ISS。

通常，服务在提供方场所所在地的市政府缴税。如果没有机构场所，那么服务发生所在地被视为供应商所在地。建筑工程无论如何都需要在提



供服务所在地的市政府缴税。政府在 2017 年 6 月 1 日发布的 157/2016 号补充法律，扩大了征税服务范围（如：医疗保险服务、信用卡和借记卡管理服务、租赁服务、特许经营和保理服务），并且需要在上述服务提供所在地的市政府缴税。

ISS 的征税对象是提供工业、商业或专业服务。同时提供服务和产品的情况（如修理商店、酒店和餐厅的运营等）也要缴纳 ISS。通常，即使服务涉及提供产品，也只按照服务在交易中的比例征收 ISS（即 ISS 税基不包括产品和材料的价格）。

ISS 一般按照服务费用计算。服务供应商提供服务相关的材料费可以抵扣。根据不同服务类型和城市，ISS 税率介于 2%-5% 之间。

企业必须在发票和收据上列明收取的税金（税率），税金包含在销售产品或提供服务总金额中，包括 ISS。在这个意义上说，企业必须列明发票和收据中所述每种产品所征收的市政府税、州政府税和联邦税。或者，这些信息也可以在机构内的平台中直观显示。没有达到这些要求的企业将会受到行政处罚。

### 2.5.13 金融操作税(IOF)

金融操作税（IOF）是一种联邦税，目前主要对外汇、信贷、证券和保险交易征收。IOF 在法律中没有明文规定，这意味着税务机关可以随时变更 IOF 税率，但上限不得超过 25%。

企业必须在发票和收据上列明对销售货物或提供服务征收的税金（税率），包括 IOF。在这个意义上说，企业必须列明发票和收据中所述每种产品所征收的市政府税、州政府税和联邦税。或者，这些信息也可以在机构内的平台中直观显示。没有达到这些要求的企业将会受到行政处罚。

#### （1）外汇交易

资金流入和流出巴西所进行的货币兑换交易一般按 0.38% 税率征收 IOF。

部分交易适用零税率优惠，其他交易可能按 2% 或 6% 税率缴税。

目前，零税率适用于很多货币兑换交易，包括以下相关交易：

- 巴西出口收汇；

- 与巴西借款人的跨境贷款相关的资金流入和流出，贷款平均期限需超

过 180 天；

-投资回报和收益，包括股息和权益收益；

-外汇结售汇，包括非居民投资者对投入巴西的资金进行同期外汇交易，用于在金融市场和资本市场上投资；

-通过取消证券交易所流通股的存托凭证的方式，对流入巴西的资金进行同期外汇交易结算；

-投资者在巴西金融市场和资本市场上投资资金的回报；

-为在 IPO（首次公开募股）中收购上市公司而投入巴西的资金；

资金流入巴西，且最终用于外部信贷平均期限不超过 180 天，则与该资金相关的外汇交易需按 6%税率缴纳 IOF。

借记卡或信用卡发卡机构为了弥补客户在外国提取现金而进行购汇交易按 6.38%税率征税。同样的税率也适用于旅行支票或预付国际信用卡操作中的购汇交易。

自 2016 年 5 月 3 日起购买现金外币的货币兑换交易适用 1.1%的 IOF 税率。

根据 2018 年 3 月 2 日联邦公报发布的 9,297/2018 号法令，将资金转移到巴西居民持有的国外账户，IOF 税率提升至 1.10%，该法令从 2018 年 3 月 3 日起生效。

## （2）信贷交易

目前，纳税人授予贷款交易的日税率为 0.0041%（如果债务人是纳税人），或 0.0082%（如果债务人为个人），再加收贷款本金的 0.38%。如果债务人符合简易征收（simples）的条件，那么适用特殊的日税率 0.00137%。对于预先确定本金的交易，按日税率征税期限最长为 365 天。对于本金无法确定的信贷交易、保险及证券交易，其 IOF 的征收另行规定。

从 2013 年 4 月 2 日起，金融机构进行交易（使用私募或公开资金）适用的 IOF/信贷税率被调整为零税率，但仅限资金用于以下情形：

-资本性货物的采购、生产和租赁，包括零件及相关技术服务和任何相关营运资本；

-出口消费品的生产；

-电能部门；

- 液体散货出口交易的相关业务；
- 工程项目；
- 技术创新；
- 高精尖技术领域、工程形成技术或产能的相关投资项目；
- 物流基础设施开发相关项目，按照与巴西政府签订的特许权合同进行高速公路和铁路建设工作。

境外信贷交易，若债务人方在巴西，则该信贷交易不征收 IOF，仅对涉及的外汇交易征收 IOF。

### (3) 证券

#### ①股票

证券收购、转让、赎回、再交割或清算支付交易，须按交易金额征收 IOF，适用税率上限为 1.5%。公开证券交易可以享受很多减免和零税率优惠。

根据 8,165/2013 号法令，如果在巴西证券交易所进行的股票交易是为了支持担保在海外交易的存托凭证，那么该交易的 IOF 税率可以从 1.55% 降低到 0。

#### ②债券

根据 7,412/2011 号法令（修订 6,306/2007 号法令），对股票转换成存托凭证的交易制定了新税收规则，尤其是税基的规定，目前的税基是：

-如果股票转换成存托凭证公开发售，则根据股票竞价投标确定的固定价格；

-其他情况下，则寄存股票数量与前一日股票交易价值的乘积。

在新规则下，公开发售的主要协调人（公开发售的情况下）和受委托保管股票的保管人（其他情况下）负有纳税义务。

#### ③金融衍生品

6,306/2007 号法令介绍了如何对涉及结构性金融衍生品的交易征收 IOF。但根据 8,027/2013 号法令，从 2013 年 6 月 13 日开始，涉及金融衍生品的交易适用的 IOF 税率已经降为 0。

#### ④保险交易

IOF 适用于保险交易，包括寿险、劳动事故保险和货物保险。根据保

险的种类，受保人对支付的保费按 0 到 25% 税率缴纳 IOF。保险公司或负责收取保费的金融机构负责代缴税费。

#### 2.5.14 经济领域介入费(CIDE)

##### (1) 经济领域介入费-技术

经济领域介入费(CIDE)适用于 2001 年 1 月 1 日当天及以后发生的应税对象。该费用用于激励大学和企业联合支持创新的项目(Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação)。

境内实体向非境内个人支付特许权使用费作为技术转让的对价，包括商标、专利、技术、技术援助和技术服务，该特许权使用费总金额按 10% 税率缴纳 CIDE。其中技术援助和技术服务，预提所得税税率降为 15% (一般税率为 25%)。

CIDE 纳税人是被授权，或从技术服务或技术援助中受益的巴西公司，因此不会从支付给非居民个人的特许权使用费或服务费中代扣代缴 CIDE。

如果没有转让技术(转让源代码)，那么支付软件使用权的费用不需要缴纳 CIDE。

在某些情况下，如果企业支付的特许权使用费或服务费可以享受对某些技术活动(如半导体、数字电视)的税收优惠，那么 CIDE 费率也会降为 0。

##### (2) 经济领域介入费-燃料

巴西还对汽油、柴油、航空煤油(和其他煤油)、燃料油、液化石油气(包括天然气和石脑油衍生品)和乙醇的进口和商业化征收 CIDE(即 CIDE-燃料)。

在很长一段时间内，CIDE-燃料一直采用零税率。但是，8,395/2015 号法令再次引入了 CIDE-燃料的费用，从 2015 年 5 月 1 日起生效。对进口或销售的汽油和柴油按照体积征收 CIDE-燃料费，上述其他燃料仍然适用零税率。

#### 2.5.15 其他

此外，联邦和州政府层级还有其他各种附加费用，包括：

-商船(海洋货船)改造附加费(AFRMM)；

- 港口与海岸管理费（DPC）；
- 国家科技发展基金费（FNDCT）；
- 国家教育发展基金费（FNDE）；
- 国家殖民与农村改革捐助费（INCRA）；
- 小企业援助服务费（SEBRAE）；
- 全国商业服务培训费（SENAC）；
- 全国运输业服务培训费（SENAT）；
- 全国工业服务培训费（SENAI）；
- 全国农村服务培训费（SENAR）；
- 工业社会服务费（SESI）；
- 商业社会服务费（SESC）；
- 合作社社会服务费（SESCOOP）；
- 运输业社会服务费（SEST）；
- 补充“工龄保障金”（FGTS）通胀损失费。

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

巴西税务机构的设置是从有利于税收统一执法和分级管理的原则出发来设立的。联邦、州、市三级政府分别设有税务机构，各自按宪法规定征收本级政府的税收。联邦税务系统又划分多个管理层级，在特区、大区、州、市等层面负责税收征管工作。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

巴西联邦、州、地方三级政府都有相对独立的税收立法权和管理权，这些权限由联邦宪法明确规定。设立税种的权限集中于联邦，州和地方无权开征关税、新税等。允许州和地方对所管税种享有部分立法权，如在一定幅度内调整税率和采取某些征管措施等。为了避免产生地区间矛盾，巴西宪法又规定，各地实施被授予的税收立法权时，须经联邦财政协调委员会进行协调，然后由州议会立法后执行。巴西的税收立法权却是比较集中的。但划归各级政府管理的税种，则均可依法独立行使管理权。在宪法规定的各自范围内，三级政府互不干预。同时，巴西联邦、州、地方三级税务机关均按照征管需求下设分支或派出机构，以履行该层级的税收征管职责。

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记

##### 3.2.1.1 单位纳税人登记

企业在巴西成立以后，需申请企业纳税人识别号 CNPJ，CNPJ 由巴西财政部颁发，是企业在巴西唯一的身份识别。

取得 CNPJ 后，企业须在所在城市及所在州的税务机构进行注册，注册所须提交的资料因地区不同而异。

### 3.2.1.2 个人纳税人登记

自然人在巴西进行税务登记时需申请自然人登记证 CPF，提交申请可在当地的银行或邮局进行，需提交个人身份证明（如护照等）和地址证明（如住址水电费缴费单等），提交申请完成后至联邦税务局或者财政部（不同地区部门不同）申领 CPF 证明。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

巴西在会计制度方面近年来正逐步与国际会计准则（IFRS）趋同。从 2010 年起，巴西上市公司的合并财务报表必须完全按照 IFRS 的规则进行准备。

企业须及时、有序地搜集、准备会计凭证及相关账簿，一般而言，税务机关在最终税务评估后 5 年内有权对纳税人进行税务审计，企业须在法定时限内保存凭证及相关账簿。

### 3.2.3 纳税申报

巴西使用自我评估系统。在该系统下，所有公司都必须填报纳税申报表并履行他们自己的纳税义务。纳税人必须在纳税年度次年的 5 月和 7 月的最后一个工作日内在数字税收记录系统（ECD）和财政税收系统（ECF）上进行纳税申报。从 2015 年开始，纳税人必须在 9 月最后一个工作日内进行电子纳税申报。

实行简易征收的企业和个人可以提交简化纳税申报。慈善机构和非营利组织，即使免征所得税，也必须提交年度纳税申报表。

公司可以选择实际利润制度，采用按每季度的纳税期限缴纳税款，或选择按年均利润额根据营业额估计所得税，每月缴纳税款。在这两种方案下，纳税人都必须每年报告他们的完税情况，并提交年度纳税申报表。

非居民企业的代理人必须为其委托人单独申报其在巴西获得的利润。

企业的终止经营、合并或拆分时也要进行纳税申报。

2012 年 10 月 1 日，税务机关推出了预警系统（Alerta 系统）允许纳税人在税务检查开始之前修改在税务申报和认定中出现的错误。

在税务检查之前，税务机关会主动告知纳税人其在电子系统所执行的数据交叉上出现的不一致。在纳税申报税表中申报的金额和税务机关掌握

的金额中存在的冲突将及时通知纳税人如何修改、审查他们的申报。

最初，三种交易情况被选定为报警程序：

- 收入来自于向联邦政府销售；
- 经营酒和饮品业务的实体的数据异常；
- 免税实体（慈善机构）。

税务机关鼓励纳税人自查纳税申报，并在不一致的情况下，进行自我修正，以避免被稽查和可能引发的诉讼程序。修改后的纳税申报不会导致被处罚，并且直至正式的税务检查开始前都可以进行。

纳税人有义务在诉讼检查时效内保留其纳税文书和其他执行交易的支持性文件。巴西税收法律规定，该时效期为 5 年。

企业还须在税务机关控制和监督的特定系统中报告他们的对外贸易交易。涉及进出口商品交易须在 SISCOMEX 进行记录，SISCOMEX 是目前巴西税务机关用来检查外贸交易和征缴税款的工具。

此外，巴西政府还建立了一个电子系统，用来登记跨境服务交易、无形资产和能够影响巴西纳税人的权益的其他情况（如租赁协议和其他类型的交易）。这个系统被命名为对外贸易服务、无形资产、其他影响权益的综合集成系统（SISCOSERV）。

为了组织相关交易主体在 SISCOSERV 系统中登记，巴西政府还创立了一个法则，该法则（“NBS”）的名单被分为若干部分、章节、项目和子项目，它定义了 SISCOSERV 所包含的所有交易。法令 1,526/2014 规定了提供跨境交易信息的正常期限。如果此项交易事先在 SISCOSERV 中申报，没有在规定期限内进行申报（即需报告的交易开始月份的最后一个工作日）或者相关纳税人进行谎报，则会面临被处罚。处罚范围为 500 雷亚尔（延期申报）到发票金额的 0.2%（谎报信息）。

根据规定，在最后期限内未能提供相关信息将会面临处罚，处罚金额为每月 500 雷亚尔。未能提供准确和完整的信息，该处罚为与负有纳税业务责任的纳税人或第三人商业或金融交易的 3%，相应的金额不能低于 100 雷亚尔。

如果纳税人刚开始经营或者被豁免纳税的，以及被核定利润或简易征收的，处罚金额为每月 500 雷亚尔；其他企业罚款为每月 1,500 雷亚尔。



如果相关信息在任何税收检查开始之前提供的话，此处罚将减少 50%。

### 3.2.4 税务检查

通常情况下，企业所得税由纳税人进行自我定期评估。

#### (1) 正式评估

税务机关有权对企业有下列行为作出正式的评估：

- 纳税人未报送所得税申报表；
- 纳税人未能提供或者说明税务机关在税收检查中所需要的相关信息，或者提供的信息或说明不能满足税务机关要求的；
- 纳税申报不准确的。

另外，如果企业未能缴足企业所得税金额（包括所有的年度实际利润基础上计算的预期税金金额），税务机关将发起纳税评估。

#### (2) 强制核定利润制度

强制核定利润并不是纳税人可自行选择的制度，它通常是由税务机关进行纳税评估时发起的，当：

- 根据适用税收法律，纳税人须保存贸易与税收记录而未保存的；
- 纳税人的记账凭证存在作假、缺陷或者错误，从而无法证明真实的交易情况，或者无法根据账面利润数据确认纳税人应缴纳的企业所得税；
- 纳税人未满足相关条件但选按核定利润法计算并缴纳税款。

在强制核定利润制度下，计税基础为公司总收入所得，按税法规定的百分比进行计算，这个比例从 1.92%到 45%不等，取决于纳税人具体的商业活动。

### 3.2.5 税务代理

由于巴西税法复杂且巴西联邦、州、地方三级政府分别设置了三套税务机构，各自按宪法规定管理并征收划归本级政府的各项税收，法律允许企业委托税务代理满足税务合规性要求。

### 3.2.6 法律责任

如纳税人未在法定期限内缴纳的税款将须支付利息，应从应交税款截止次日起计算。利息根据基准利率（SELIC）计算。

如纳税人未取得税务机关的延期缴款通知而延期缴纳税款，须缴纳

0.33%/日的罚金，上限为应缴税款的20%。

如果税务机关出具了纳税评估结果，一般会对未缴税款处以75%的罚款。如果被税务机关证明存在故意弄虚作假的情形，将被处以150%的罚款。纳税人在税务评估通知书发出之日起三十日之内，若未提出争议并缴纳评估的税额，可获减免50%的罚款。

纳税义务人未及时报送所得税纳税申报表或者未报送的，按税前年度利润的0.25%/月计算罚款（最高为净利润的10%；或在净利润不超过360万雷亚尔时，最高10万雷亚尔；或在净利润超过360万情形下，最高500万雷亚尔）。

### 3.2.7 其他征管规定

#### 3.2.7.1 对评估的申诉

##### （1）管理层次

纳税人有权对税务机关的评估进行质疑，可自收到当地税务机关管理办公室印发的税收评估报告30日内以书面形式进行上诉。

对税务管理机关的负责人的正式决议有异议的，纳税人可以在30天内通过税务管理行政法庭提请诉讼。

如果纳税人在对于税务机关的诉讼成功，则纳税评估即被取消，并且税务机关不得再针对此问题进行进一步的行动。

在税基侵蚀和利润转移（BEPS）第十四项行动计划发布的背景下，巴西于2016年11月10日在联邦公报发布规范指南1,669/2016，该规范指南提出巴西正式施行税收协定下的相互协商程序（MAP）。协商程序包括单边协商和双边协商，当税务机关审核相关事项后认为可通过单边协商程序解决，则单边解决；而当须要与协定缔约对方税务机关沟通后方可解决的事项则以双边协商形式进行。

##### （2）司法补偿

如果最终的判决在管理层面上不利于纳税人，则可以通过诉讼至普通司法法庭对纳税评估提起诉讼（即联邦税收法院和洲际的税收法院）。

针对具体的情况有不同类型的诉讼。一般来说，关于在司法法院之前的讨论，也有两个级别的审判。在此之后，在一些特定的情况下，根据联

邦宪法的规定，纳税人可以上诉至联邦法院（Supremo Tribunal Federal, STF）和高等法院（Superior Tribunal de Justiça, STJ）。

### 3.2.7.2 税款缴纳和退税

#### （1）税款缴纳

税款缴纳取决于纳税人选择的税款缴纳体制（即实际利润体制还是预计利润体制），纳税人在实际利润法下可以选择按季度或者按年度支付企业所得税。

按季度缴纳时须囊括本季度的全部交易，每季度视为一个纳税评估期。按照适用税率计算的税款，支付必须在该评估期次月的最后一个工作日之前。

如果选择按年度，则应税基数应按月收入总额、包括资本利得和其他收入，扣除已征税收入，按适用税率进行计算。税款必须在评估期次月的最后一个工作日前支付。月度缴纳作为预缴税款，在12月31日评估后作为年度企业所得税的抵免项。

核定利润法规定，纳税人可以采纳收入实现制核算，因此，在一个季度评估期，纳税人仅考虑将实际收到金额纳入应纳税所得。

#### （2）退税

根据补充法118/2005号，从纳税之日起计算，有5年的限制期限，适用于纳税人要求退还或抵消不应缴纳的税款。

## 3.3 非居民纳税人税收征收管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

非居民企业在巴西无需进行纳税申报，所得税一般通过代扣代缴所得税制度征收。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

在巴西正式注册分支机构的非居民企业，需要根据适用于居民企业的规定自行评估其所得税纳税义务。

在巴西拥有资产和权益（如房地产、汽车、参股、银行账户和在巴西金融和资本市场的投资）的非居民企业必须在巴西联邦税务机关登记为税

收居民。非居民企业还必须任命一名在巴西当地的代表，并将该任命告知联邦税务机关。但尽管如此，还是不需要进行纳税申报。

依照巴西国内法律，非居民企业向居民企业支付时无需代扣代缴税金。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

根据公司法，关联方分为三种，控制、受控及其他关联企业。

控制企业直接或通过其他企业对受控企业有投票权，对其经营决策或管理层的任免有决定性权力。

其他关联企业是指一方在未对另一方控制的情况下对其财务及经营策略产生重大影响，重大影响指一方持有另一方 20%以上的股份。

根据法律规定，以下可视为巴西法律实体的关联方：

- (1) 非居民母公司；
- (2) 非居民子公司或分支机构；
- (3) 非居民个人或法律实体，因其持有的股份对巴西企业构成控制或重大影响；
- (4) 根据公司法 243 条（第 1、4 和 5 款）构成巴西企业的子公司或关联企业；
- (5) 非居民企业与巴西企业共同受第三方的控制，或均受到第三方持股比例大于或等于 10%；
- (6) 非居民个人或法律实体，与巴西法律实体共同持股第三方企业，二者持股比例之和构成对第三方企业的控制或重大影响；
- (7) 非居民个人或法律实体具有合资关系（joint venture 或 co-ownership）；
- (8) 非居民个人，该个人为巴西企业管理层的亲属、配偶或同居人，或者是巴西企业的控制合伙人或股东；
- (9) 非居民个人或法律实体，其作为巴西企业采购或销售货物、服务或权益的排他性代理人、分销商、经销商等；
- (10) 非居民个人或法律实体，巴西企业作为其采购或销售货物、服务或权益的排他性代理人、分销商、经销商等。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

转让定价法规适用于关联方之间的交易，如进口交易、出口交易、跨境贷款等，但是，巴西居民和位于低税司法管辖区或受益于优惠税收制度的企业之间的交易，无论双方是否被认为是关联企业，都需遵循巴西的转让定价法规。

迄今为止，巴西转让定价法规尚未适用于商标权使用费、专利权使用费、技术转让报酬费以及提供技术、行政管理或科学支持的服务费的跨境支付中。这些交易应向国家工业产权局（INPI）和巴西中央银行注册登记。

根据 1,312/2012 法令规定，巴西转让定价规则也适用于公司的背对背交易，即使没有实际的进出口交易，但由巴西公司与外国关联公司进行的交易。

#### 4.1.3 关联申报管理

关联方交易及 CFC 相关信息须在年度企业所得税申报表中披露。

### 4.2 同期资料

#### 4.2.1 分类及准备主体

法规 1,681/2016 (Normative Instruction 1,681/2016) 对国别报告义务作出规定。除此之外，巴西法律没有指定纳税人所需准备的同期资料，纳税人须自行举证以证明关联交易安排符合独立交易原则。从实际的角度来看，纳税人通常提供销售协议、发票、所得税申报表等作为支持文档。

巴西境内纳税人且作为跨国集团最终控股企业的，并且在报告前一个会计年度的合并收入超过 22.6 亿巴西雷亚尔或 7.5 亿欧元的，有提供国别报告义务。

#### 4.2.2 具体要求及内容

通过国别报告，巴西税务局将有权查阅跨国集团在其存在经营活动的每个司法管辖区的相关信息，其中包括以下项目：

- 关联交易与非关联交易收入；
- 所得税前的盈利或损失；
- 所得税税款金额，在巴西还包括 CSLL 税款；

- 应交所得税金额；
- 股本；
- 留存收益；
- 员工人数；
- 现金和现金等价物以外的有形资产。

此外，报告主体需确认：

- 跨国集团的每个成员实体及构成税收居民身份的税收司法管辖区；
- 注册地点（仅当构成税收居民身份的税收司法管辖区和注册地点不同时）；
- 其主要经济活动的性质。

有义务填写国别报告的跨国公司必须将集团的信息提供给巴西税务局，税务机关将自动与其他签署“多边主管当局协议”（MACC）的国家交换国别报告信息（巴西已于 2016 年 10 月 21 日签署）。2017 年 7 月 20 日，巴西与美国签署了双边主管当局协议（Bilateral Competent Authority Agreement）以交换国别报告。

#### 4.2.3 其他要求

任何外语文件必须被有资质的翻译人员翻译成葡萄牙语。

### 4.3 转让定价调查

#### 4.3.1 原则

巴西于 1996 年通过转让定价领域法规，以及 2012 年法律 12,715/2012 提出新规则，与 OECD 转让定价指南的指导思想有所不同。不考虑纳税人的具体情况或者其经营业务的特殊性，尽管基本上采取 OECD 指南建议的验证方法，但在诸多方法中，巴西法律都规定了固定利润区间，验证交易需落入固定利润区间。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

在许多方面巴西的转让定价规定不同于 OECD 指南，无论纳税人的具体情况或者业务的特殊性（在巴西转让定价税制下没有功能分析），尽管基本上采取 OECD 指南建议的方法，但在诸多方法中巴西法规都规定了固定利

润区间，验证交易须落入固定利润区间。

分散的转让定价法规未能由官方有效整合以明确规范，因此纳税人在巴西很难在法定框架下明确得出验证关联交易的最适合方法。

目前，转让定价方法选择取决于交易的类型，即进口或出口交易。例如，一个居民企业接收来自国外的专利费，将被认为已经完成了一个出口交易。

#### 4.3.2.1 进口交易的转让定价规则

根据巴西的转让定价规则，目前有四种方法确定从国外关联方购进的产品、服务或权利的可比价格，即可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法和进口报价法（Quote price for imports）。

如果不止一种方法适用，该公司可选择得出最高进口价格的方法，以证明其符合巴西转让定价规则。如果可比价格高于关联交易实际价格，则须进行企业所得税纳税调整；相反情况，则不须调整。

#### 4.3.2.2 出口交易的转让定价规则

法定出口关联交易的验证有五种方法，即可比非受控价格法、批发价格法（Wholesale price in the country of destination, less profit margin）、零售价格法（Retail price in the country of destination less profit margin）、成本法（Acquisition or production cost, plus taxes and profit margin）和出口报价法（Quote price for exports）。

如果不止一种方法适用，该公司可采用得出较低出口价格的方法。如果可比价格低于关联交易实际价格，则须进行企业所得税纳税调整；相反情况，则不须调整。

另外，巴西法律也对从境外关联方借款及向境外关联方发放贷款的跨境资金融通交易进行了相关规定。

#### 4.3.2.3 跨境融资

巴西境内纳税人借入的款项，在巴西中央银行登记的，可以按合同约定扣除利息费用。

巴西境内纳税人借出的款项，为计算企业所得税的利息收入，利率按照美元贷款伦敦同业拆借利率（LIBOR）上浮一定比例确定。



### 4.3.3 转让定价调查

巴西暂无单独的转让定价调查无特别规定。

## 4.4 预约定价安排（暂无）

## 4.5 受控外国公司（CFC）

### 4.5.1 判定标准

受控外国公司是指投资者直接或间接控制持有，在公司经营中有投票表决权和否决权的实体。当巴西实体及其关联方（无论居民纳税人还是非居民纳税人）持有境外附属公司超过 50%以上股份的，该巴西控股实体将被视为 CFC 规则下的控股母公司。

### 4.5.2 税务调整

根据 2014 年生效的巴西 CFC 规则：来自于境外的受控外国公司（包括外国常设机构）的利润需转换为雷亚尔并增加到巴西法律实体的企业所得税计算基数中，利润按照持股比例计算，无论该受控外国公司是否实际分配利润以及该受控外国公司所在的司法管辖地。

## 4.6 成本分摊协议管理（暂无）

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

巴西的资本弱化规则是由法令 12, 249/2010 规定。该法令的 24 和 25 条，引入一些对利息支出在企业所得税前列支的限制，限制包括：

-贷款由关联方发放（24 条）；

-由在低税收管辖权或受益于优惠税收制度的关联方或非关联方发放的贷款（25 条）。

根据巴西资本弱化的税收规定，巴西公司支付给来自于非低税司法管辖区及享有优惠税收制度的税收司法管辖区的境外关联方（不论是法人实体或自然人）的利息，若该利息费用是企业经营活动所需要的并满足如下条件，则可以在企业所得税税前列支：

-关联方持股巴西公司的，该关联方对巴西公司的债权金额不超过该关

关联方持有巴西公司权益价值的 200%;

-关联方未持股巴西公司的,该关联方对巴西公司的债权金额不超过巴西公司权益价值的 200%;

-在上述所有情况下,全部境外关联方总债权金额不超过所有关联方所持巴西公司权益价值的 200%;

对于来自低税司法管辖区及享有优惠税收制度的税收司法管辖区的境外实体(无论是否是巴西公司的关联方),巴西公司的债务金额不得超过巴西公司权益的 30%。

以上所指的利息费用,应当包括所有融资形式所产生的费用,不论是否在巴西中央银行进行登记。

#### 4.7.2 税务调整

超出资本弱化规定的利息费用不得在企业所得税前列支。

#### 4.8 法律责任

巴西无具体的转让定价相关的处罚规定,仅有针对企业所得税少交的企业进行的一般性的处罚规定。因此,在税务审计时,如果税务机关认为转让定价计算方法不正确,并导致企业所得税缴付不足,上述罚款规定将适用。具体介绍可参见前文。

## 第五章 中巴税收协定及相互协商程序

### 5.1 中巴税收协定

#### 5.1.1 中巴税收协定

1991年8月5日,《中华人民共和国政府和巴西联邦共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称“1991年协定”)在中国首都北京签订,中华人民共和国代表钱其琛和巴西联邦共和国政府代表佛朗西斯科·雷泽克分别代表各自政府签署了该协定。

1991年协定共二十九条,主体部分包括规定协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换几大内容,其中双重征税的解决办法所占篇幅最大,足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款,其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务机关产生纳税争议后,缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助,有效地解决跨国税务争议,维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义,是中国居民赴巴西投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。

#### 5.1.2 适用范围

中巴税收协定的适用范围比较明确,包含协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围。

##### 5.1.2.1 主体范围

###### (1) 如何确定“居民”身份

在适用主体方面,有权适用协定的主体是中国居民以及巴西居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

###### (2) 同时属于中国居民和巴西居民怎么办

个人既是中国居民又是巴西居民的,两国政府应当协商确定个人属于

一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司既是中国居民又是巴西居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民，如果不能协商确定，该公司则不能作为任何一国的居民而享受协定的税收优惠。

#### 5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，中巴税收协定适用于中国的企业所得税和个人所得税以及巴西的联邦所得税（不包括追加所得税和对次要活动征收的税收），同时，根据 1991 年协定第二条第二款的规定，协定也适用于本协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

#### 5.1.2.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和巴西两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，其次还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中巴税收协定。

#### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此国际税收协定通常采用的原则是：居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低；居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴巴西投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中巴税收协定的规定构成在巴西的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中巴税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中巴税收协定对于常设机构的具体规定。

1991 年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根

据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于限定上述四种类型常设机构的构成。

根据 1991 年协定，第五条“常设机构”特别包括：1、管理场所；2、分支机构；3、办事处；4、工厂；5、作业场所；6、矿场、油井或气井、采石场或者任何其他开采自然资源的场所。

“常设机构”还包括：1、建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，仅以连续六个月以上的为限；2、缔约国一方企业通过雇员或者雇用的其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月的为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

- 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；
- 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；
- 专为本企业进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中巴税收协定适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。协定对两国跨境税收活动具体征税规定如表 10 所示：

表10 中巴两国跨境税收活动征税规定

所得类型	定义	征税规定
1. 不动产所得	“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，	中国居民从位于巴西的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在巴西征税。

所得类型	定义	征税规定
	有关地产的一般法律规定所适用的权利,不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。	
2. 营业利润	企业营业收入扣除其进行营业发生的各项费用,包括行政和一般管理费用。	中国企业的营业利润应仅在中国征税,但该企业通过设在巴西的常设机构在该巴西进行营业的除外。如果该企业通过设在巴西的常设机构在巴西进行营业,其利润可以在巴西征税,但应仅以属于该常设机构的利润为限。
3. 国际运输业务	主要是对企业以船舶、飞机经营国际运输业务所得征税。	仅在该企业总机构(即实际管理机构)所在缔约国征税。 船运企业的总机构设在船舶上的,应以船舶母港所在缔约国为所在国;没有母港的,以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。
4. 联属企业	联属企业是指两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。	因此,本应由其中一个企业取得,但由于这些情况而没有取得的利润,可以计入该企业的利润,并据以征税。
5. 股息	“股息”一语是指从股份、“享受”股份或“享受”权利、矿业股份、发起人股份,或者非债权关系分享利润的权利取得的所得,以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律,视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。根据议定书,双方达成谅解,在本协定中第十条第二款和第五款所提及的股息,按照巴西国内法,完全包括营业利润以及常设机构取得的利润。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息,可以在该缔约国另一方征税,然而,这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国,按照该缔约国法律征税,但是,如果收款人是股息受益所有人,则所征税款不应超过股息总额的15%。
6. 利息	“利息”一语是指从各种债权取得的所得,不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润;特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得,包括其溢价和奖金。由于延期支付的罚款,不应视为本条所规定的利息。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的利息,可以在该缔约国另一方征税,然而,这些利息也可以在支付利息的公司是其居民的缔约国,按照该缔约国法律征税,但是,如果收款人为利息受益所有人,则所征税款不应超过利息总额的15%。 发生于缔约国一方而支付给位于第三国的缔约国另一方企业的常设机构的

所得类型	定义	征税规定
		利息,不应适用第二款所规定的上述限制税率。虽有第一款和第二款的规定,发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、其行政区、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息,包括其发行公债、债券或信用债券取得的利息,应在该缔约国一方免税。
7. 特许权使用费	“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作,包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权,专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项,也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。如果特许权使用费是企业总机构发生的,并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关,则该特许权使用费,视情况而定,应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国,但仅限于由该常设机构或固定基地负担的特许权使用费。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的特许权使用费,可以在该缔约国另一方征税,然而,这些特许权使用费也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国,按照该缔约国法律征税。但是,如果收款人是特许权使用费受益所有人,则所征税款不应超过:(一)由于使用或有权使用商标而取得的特许权使用费总额的25%;(二)其它情况下特许权使用费总额的15%。
8. 财产收益	缔约国一方居民取得来自缔约国另一方居民的财产收益主要是指转让位于缔约国另一方的不动产、位于缔约国另一方的常设机构营业资产中的动产的收益等。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 缔约国一方居民转让位于缔约国另一方的不动产取得的收益,可以在缔约国另一方征税。</li> <li>2. 转让缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构营业财产部分的动产,或者缔约国一方企业在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益,包括转让常设机构(单独或者随同整个企业)或者固定基地取得的收益,可以在缔约国另一方征税。</li> <li>3. 转让从事国际运输的船舶或飞机,或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益,应仅在该企业总机构(即实际管理机构)所在缔约国征税。</li> <li>4. 转让上述第一款、第二款和第三款所</li> </ol>

所得类型	定义	征税规定
		述财产以外的财产取得的收益,可以在中巴双方征税。
9. 独立个人劳务	“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动,以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。	<p>缔约国一方居民在缔约国另一方从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得,应仅在缔约国一方征税。但具有下列情况的也可以在缔约国另一方征税:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 缔约国一方居民从事上述活动设有经常使用的固定基地。这种情况下,缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税。</li> <li>2. 缔约国一方居民在缔约国另一方进行活动的报酬,是由缔约国另一方居民支付或者由设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担的。在这种情况下,缔约国另一方可以仅对由此取得的报酬征税。</li> </ol>
10. 非独立个人劳务	主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬除在缔约国另一方从事受雇的活动以外,应仅在缔约国一方征税。在缔约国另一方受雇的活动取得的报酬,可以在缔约国另一方征税。</li> <li>2. 虽有第一款的规定,缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬,同时具有以下三个条件的,应仅在该缔约国一方征税:收款人在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计不超过183天;该项报酬并非由缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付;该项报酬不是由雇主设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。</li> <li>3. 在缔约国一方居民企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬,应仅在该企业总机构(即实际管理机构)所在缔约国征税。</li> </ol>



## 5.1.5 税收抵免政策

### 5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免

巴西居民从中国取得的所得，按照本协定规定在中国就该项所得缴纳的税额，应在对该居民征收的巴西税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照巴西税法和规章计算的巴西税收数额。

另外，境外税金的完税凭证必须经由中国的税务机关和驻中国巴西大使馆确认。

### 5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免

巴西居民个人对其所得在国外缴纳的税金可以申请抵扣国内应纳税额，但不得超过同一来源所得的国内应纳税额。税收抵免仅适用于根据境外某国法律对其居民个人来源于巴西的所得提供互惠待遇的前提下。

## 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

1991年协定的无差别待遇条款规定了中巴两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容。

（1）国民无差别待遇，即我国国民在巴西投资应与巴西国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

（2）常设机构无差别待遇，即我国企业在巴西设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比巴西居民企业的负担更重。

（3）间接投资无差别待遇，即我国企业向巴西企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算巴西企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对巴西本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

（4）子公司无差别待遇，即我国企业在巴西的子公司无论出资形式或比例如何，不应比巴西其它类似企业税收负担更重。

## 5.1.7 在巴西享受税收协定待遇的手续

暂无

## 5.2 中巴税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序，是指中国税务主管当局根据税收协定有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收协定解释和适用问题的过程。相互协商程序的主要目的在于确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经中国税务主管当局和缔约对方主管当局同意，也可以进行相互协商。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中巴税收协定争议是指中巴之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。1991年协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

#### 5.2.2.1 中巴税收协定相互协商程序条款

1991年协定对相互协商程序的规定如下：

(1) 当一个居民认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### 5.2.3.1 符合条件的申请人

根据中巴税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。但是，根据 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目第 14 项行动计划《使争议解决机制更有效》，OECD 税收协定范本第 25 条修改为：当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交给任何一方缔约主管当局。

#### 5.2.3.2 相互协商程序适用的范围

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，存在是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制的问题。根据 OECD 税收协定范本解释，这个问题的答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

#### 5.2.4 启动程序

#### 5.2.4.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据 OECD 税收协定范本中的规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出申请。

#### 5.2.4.2 税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”可以看出一国税务机关对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

#### 5.2.5 相互协商的法律效力

##### 5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

##### 5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

##### 5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将

不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

### 5.2.6 巴西仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。

## 5.3 中巴税收协定税收协定争议的防范

中巴税收协定争议是指中巴之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议。从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。

从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布了税基侵蚀与利润转移 (Base Erosion and Profit Shifting, 以下简称“BEPS”) 第 14 项行动计划公开讨论稿，即《让争议解决机制更加有效》，该行动计划旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

因此，建议中国投资者增强自身风险识别能力，完善内部风险管理控制体系，全面准确理解中巴税收协定及巴西当地税法，妥善防范和避免税收争议风险，必要时申请启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

同时，企业在“走出去”的过程中，可以寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业优势进行周详的税法尽

职调查，制定合理的税务筹划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴巴投资经营决策更为有效。

## 第六章 在巴西投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

企业在巴西成立以后，需申请企业纳税人识别号 CNPJ，CNPJ 由巴西财政部颁发，是企业在巴西唯一的身份识别。

自然人在巴西进行税务登记时需申请自然人登记证 CPF，提交申请完成后至联邦税务局或者财政部（不同地区部门不同）申领 CPF 证明。

#### 6.1.2 信息报告制度

关联交易和 CFC 信息必须在年度所得税申报表中披露。从 2016 财年开始，巴西引入国别报告报送规则。

### 6.2 纳税申报风险

#### 6.2.1 在巴西设立子公司的纳税申报风险

在巴西设立的子公司为巴西居民纳税人，纳税申报按照居民纳税人相关规定执行。

#### 6.2.2 在巴西设立分公司或代表处的纳税申报风险

通常来说，在巴西设立的分公司或代表处纳税申报义务比照巴西居民纳税人。

#### 6.2.3 在巴西取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

未设有常设机构的非居民需要就来源于巴西境内的所得征收预提所得税。主要包括特许权使用费、股息红利、利息等所得。预提税是由扣缴义务人进行源泉扣缴。

### 6.3 调查认定风险

如前述的企业日常税务合规事项、转让定价、资本弱化以及受控外国公司等事项，均可能受到巴西税务机关的调查调整。

税务机关有权在纳税人相关事项最终税务评估后 5 年内对纳税人进行税务审计，并根据不同情形追征税款、利息及罚款等。

#### 6.4 享受税收协定待遇风险

根据中国和巴西的税收协定，缔约国双方居民满足一定条件时，可就特定所得适用协定优惠税率。根据巴西相关规定，如税收协定规定了更加优惠的税率，受益所有人需要提供所在国的税收居民身份证明以便享受税收优惠待遇。

如发生争议，中方企业可向我国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由我国税务总局与巴西税务主管当局通过协商解决。

#### 6.5 其他风险

巴西税收管理层级较多，税收法规体系庞杂，且相关规定变动频繁，因此，中国投资者须密切关注与自身经营活动相关的法规更新，建立完善的税务风险管理体系。



## 参 考 文 献

1. 《巴西与投资有关的法律分析》，来源：<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>
2. 《中国同巴西的关系》，来源：  
[http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/pds/gjhdq/gj/nmz/1206\\_1/sbgx/t7915.htm](http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/pds/gjhdq/gj/nmz/1206_1/sbgx/t7915.htm)
3. 《中国与巴西关系进入新时期》，来源：  
[http://news.ifeng.com/a/20160907/49929352\\_0.shtml](http://news.ifeng.com/a/20160907/49929352_0.shtml)
4. 《巴西外经贸管理部门》，来源：  
<http://www.mofcom.gov.cn/article/ae/ai/200212/20021200060463.shtml>
5. 《巴西工业产权局知识产权工作概览》，来源：<http://www.cnips.org/news/html/6976>
6. 商务部：对外投资合作国别（地区）指南 - 巴西（2017年版）
7. 中国商务部网站：<http://mx.mofcom.gov.cn/>
8. 中国外交部网站：<http://www.fmprc.gov.cn/>
9. 《巴西税务简介（2016版）》，来源：中国贸易促进委员会
10. 《国别投资经营便利化状况报告（2016）》，来源：中国出口信用保险公司资信评估中心
11. International Tax Brazil Highlights 2018, 来源：德勤出版物
12. Corporate Taxation - Brazil, 来源：IBFD
13. Individual Taxation - Brazil, 来源：IBFD

编写人员：黄星、丛天野、姚禹、周密、李佳

审校人员：蔡杰、张晓琴、付晶、赵薇、周玉玲