

# 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（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为帮助对外投资者了解和熟悉巴西的经济概况，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴巴西投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》围绕巴西的经济概况、税制状况、税收征管、特别纳税调整政策、税收协定、税收风险等方面分以下六章进行解读。

第一章巴西经济概况，主要介绍了巴西近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作和投资政策等方面的内容，为中国居民赴巴西投资提供了概括性的指引。

第二章巴西税收制度简介，主要介绍巴西的税收制度，包括税制概览以及企业所得税、个人所得税、增值税、薪资税等税种及各税种详细情况。

第三章税收征收和管理制度，主要介绍巴西的税收管理机构、税务登记、税款申报缴纳、跨境税收等税收征收管理制度。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍特别纳税调整政策，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。

第五章中巴税收协定及相互协商程序，主要介绍中巴税收协定、相互协商程序以及税收协定争议的主要表现与防范。

第六章在巴西投资可能存在的税收风险，主要从信息报告、纳税申报、调查认定等方面提示中国居民赴巴西投资的税收风险。

《指南》仅基于 2023 年 6 月 30 日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发生的变化和更新。同时，建议“走出去”纳税人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，及时向主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

前 言 .....	1
第一章 巴西经济概况 .....	1
1.1 近年经济发展情况 .....	1
1.2 支柱和重点行业 .....	1
1.3 经贸合作 .....	2
1.4 投资政策 .....	3
1.4.1 投资门槛 .....	3
1.4.2 投资吸引力 .....	9
1.4.3 投资退出政策 .....	9
第二章 巴西税收制度简介 .....	10
2.1 概览 .....	10
2.1.1 税制综述 .....	10
2.1.2 税收法律体系 .....	10
2.1.3 最新税制变化 .....	10
2.2 企业所得税 .....	11
2.2.1 居民企业 .....	11
2.2.2 非居民企业 .....	41
2.2.3 申报制度 .....	49
2.3 个人所得税 .....	49
2.3.1 居民纳税人 .....	49
2.3.2 非居民纳税人 .....	59
2.3.3 申报制度 .....	60
2.4 增值税 .....	61
2.4.1 工业产品税概述 .....	62

2.4.4 申报制度 .....	66
2.5 其他税（费） .....	67
2.5.1 净利润社会赞助费 .....	67
2.5.2 社会保障金费 .....	68
2.5.3 社会一体化税 .....	71
2.5.4 薪资税 .....	74
2.5.5 社会保障金 .....	74
2.5.6 房地产税 .....	77
2.5.7 不动产转让税 .....	78
2.5.8 关税 .....	79
2.5.9 机动车辆税 .....	80
2.5.10 商品流通服务税 .....	80
2.5.11 社会服务税 .....	86
2.5.12 金融操作税 .....	88
2.5.13 经济领域介入费 .....	90
2.5.14 数字领域介入费 .....	91
2.5.15 其他 .....	94
第三章 税收征收和管理制度 .....	96
3.1 税收管理机构 .....	96
3.1.1 税务系统机构设置 .....	96
3.1.2 税务管理机构职责 .....	96
3.2 居民纳税人税收征收和管理 .....	96
3.2.1 税务登记 .....	96
3.2.2 账簿凭证管理制度 .....	97
3.2.3 纳税申报 .....	97

3.2.4	税务检查	98
3.2.5	税务代理	99
3.2.6	法律责任	99
3.2.7	其他征管规定	101
3.3	非居民纳税人税收征收和管理	105
3.3.1	非居民税收征管措施简介	105
3.3.2	非居民企业税收管理	105
第四章	特别纳税调整政策	106
4.1	关联交易	106
4.1.1	关联关系判定标准	106
4.1.2	关联交易基本类型	106
4.1.3	关联申报管理	107
4.2	同期资料	107
4.2.1	分类及准备主体	107
4.2.2	具体要求及内容	108
4.2.3	其他要求	109
4.3	转让定价调查	109
4.3.1	原则	109
4.3.2	转让定价主要方法	109
4.3.3	转让定价调查	111
4.3.4	案例	111
4.4	预约定价安排	114
4.5	受控外国公司	114
4.5.1	判定标准	114
4.5.2	税务调整	115

4.6 成本分摊协议管理 .....	115
4.6.1 主要内容 .....	115
4.6.2 税务调整 .....	115
4.7 资本弱化 .....	115
4.7.1 判定标准 .....	115
4.7.2 税务调整 .....	116
4.8 法律责任 .....	116
第五章 中巴税收协定及相互协商程序 .....	117
5.1 中巴税收协定 .....	117
5.1.1 中巴税收协定简介 .....	117
5.1.2 适用范围 .....	118
5.1.3 常设机构的认定 .....	118
5.1.4 不同类型收入的税收管辖 .....	120
5.1.5 税收抵免政策 .....	123
5.1.6 无差别待遇原则 .....	124
5.1.7 在巴西享受税收协定待遇的手续 .....	125
5.2 中巴税收协定相互协商程序 .....	125
5.2.1 相互协商程序概述 .....	125
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据 .....	125
5.2.3 相互协商程序的适用 .....	128
5.2.4 相互协商启动程序 .....	129
5.2.5 相互协商的法律效力 .....	130
5.2.6 巴西仲裁条款 .....	131
5.3 中巴税收协定争议的防范 .....	131
第六章 在巴西投资可能存在的税收风险 .....	132

6.1 信息报告风险 .....	132
6.1.1 登记注册制度 .....	132
6.1.2 信息报告制度 .....	132
6.2 纳税申报风险 .....	132
6.2.1 在巴西设立子公司的纳税申报风险 .....	132
6.2.2 在巴西设立分公司或代表处的纳税申报风险 .....	132
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 .....	132
6.3 调查认定风险 .....	133
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	133
6.5 其他风险 .....	134
参 考 文 献 .....	135
附录一 巴西联邦税务局组织架构 .....	136
附录二 避免双重征税税收协定下巴西与国家（地区）协定预提 税税率一览表 .....	137

# 第一章 巴西经济概况

## 1.1 近年经济发展情况

巴西经济实力居拉丁美洲（以下简称“拉美”）首位。农牧业发达，是多种农产品主要生产国和出口国。工业基础雄厚，门类齐全，石化、矿业、钢铁、汽车等较发达，民用支线飞机制造业和生物燃料产业在世界上居领先水平。服务业产值占国内生产总值近六成，金融业较发达。近年来，受国际经济复苏乏力、大宗商品价格低迷、本国经济结构性问题等影响，巴西经济发展面临一定挑战。自2011年以来，为保持经济可持续发展，巴西政府根据国内外形势发展的变化，采取了一系列减税降息、鼓励投资、加快基建、拉动消费的刺激措施。2019年，巴西国内生产总值（GDP）增长1.1%，连续三年实现正增长。受新冠疫情冲击影响，2020年GDP为7.4万亿雷亚尔，经济增长率-4.1%，这是巴西GDP连续三年增长后的首次下降，创下该国自1990年GDP下滑4.3%以来的最大年度跌幅。2021年，巴西经济有所恢复，GDP为8.7万亿雷亚尔，同比增长4.6%。2022年GDP为9.9万亿雷亚尔，GDP增长率为2.8%。国际货币基金组织发布报告显示，2023年、2024年、2025年巴西GDP增速预计分别为1.2%、1.4%、2%。

外国在巴西主要投资行业为汽车、能源、通信、金融、冶金、化工、交通运输和机械等。世界银行发布的《2020全球营商环境报告》中，巴西在190个国家中排名第124位。联合国贸易和发展署2022年发布的《世界投资报告》显示巴西2021年吸引外国直接投资排全球第6位，比上一年提高了3位。根据巴西央行发布的数据显示，2022年11月巴西获得外国直接投资83亿美元，同比增长65%；2022年前11个月累计外国直接投资额达822亿美元，同比增长59%。

## 1.2 支柱和重点行业

巴西的支柱和重点行业主要包括农牧业、林业及工业等。



巴西被誉为未来的“世界粮仓”。巴西国家地理统计局 2022 年 5 月发布的报告显示，2021 年巴西主要农作物总产量 2.5 亿吨，较 2020 年下降 0.4%。2021 年，巴西农业综合企业出口额 1,205.9 亿美元，占巴西出口总额的 43%。巴西的大豆、蔗糖、咖啡产量居世界首位，牛肉产量居世界第二位，玉米、豆油、豆粕、棉籽油、棉籽粕和鸡肉产量居世界第三位。在出口方面，巴西的大豆、蔗糖、柑桔汁、烟草、酒精、牛肉、鸡肉出口量世界排名第一，玉米、棉花、咖啡、豆粕、豆油、花生油和猪肉出口量位居世界前列。中国是巴西大豆、食糖、牛肉、猪肉、鸡肉、棉花和花生油的最大出口目的地。巴西拥有丰富的木材资源，森林覆盖率达 62%，木材储量 658 亿立方米，占世界 1/5。

巴西工业体系较完备，实力居拉美首位。2022 年工业产值同比下降 0.7%，是在 2021 年同比增长 3.9% 之后的首次萎缩。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。民用支线飞机制造业和生物燃料产业在世界居于领先水平。上世纪 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行业发展较快，制鞋、服装、皮革、纺织和机械工业等萎缩。

### 1.3 经贸合作

#### (1) 参与地区性经贸合作情况

巴西同 192 个国家建有外交关系。是联合国、世界贸易组织、美洲国家组织、拉美和加勒比国家共同体、南方共同市场等国际和地区组织以及金砖国家、二十国集团、七十七国集团等多边机制成员国，不结盟运动观察员。

#### (2) 与中国的经贸合作情况

自 2009 年起，中国连续十四年稳居巴西贸易伙伴之首。2021 年，中国为巴西第一大出口市场和第一大进口来源地。巴西是中国在拉美地区最大贸易伙伴。中方主要出口船舶、机械、电子设备、集成电路

等，主要进口大豆、铁矿石、石油、牛肉、化学木浆、食糖、鸡肉、猪肉、棉花、合金等。目前巴西与中国尚未签署自贸协定。

中国海关数据显示，2022年中巴双边贸易额为1,714.9亿美元，同比增长4.9%，其中，中方出口额619.7亿美元，进口额1,095.2亿美元。

中巴在国际事务中合作密切，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合作密切，并就国际金融体系改革、气候变化、可持续发展等重大国际问题保持良好沟通与协调，共同推动国际政治经济秩序改革，维护新兴国家的利益。

## 1.4 投资政策

### 1.4.1 投资门槛

#### 1.4.1.1 贸易主管部门

巴西外贸委员会是巴西对外贸易政策的最高决策机构，经济部是对外贸易政策的执行部门。

2019年初，本届政府将原财政部、计划发展部、工贸服务部的主要职能及原劳工部的大部分职能合并，成立经济部，内设外贸与国际事务秘书处主管对外贸易。2021年底，劳动和社会保障部重新分离出去。

巴西出口投资促进局在促进巴西商品和服务出口、吸引投资方面发挥积极作用，也是巴西企业参加国外重要展览的组织机构之一。巴西出口投资促进局在巴西及多个国家设有机构，在北京和上海设有办事处。

巴西联邦税务总局是海关事务的主管部门，隶属于经济部，负责制定和执行海关政策、征收关税以及实施海关监管制度等。巴西中央银行是货币政策和外汇兑换的管理部门。

#### 1.4.1.2 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。巴西对外贸易管理法规较多，且经常做出修改，相关具体规定可参阅巴西外贸委员会网站。

巴西现行与外贸相关的法规主要包括：

- (1) 1966 年 5025 号法 (LEINº 5.025, DE 10 DE JUN HO DE 1966)：对外贸易总体规定，成立对外贸易委员会；
  - (2) 1966 年 11 月 18 日第 37 号法令 (DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966)：对进口做出专门规定；
  - (3) 2009 年 759 号法令 (Decreto Nº 759, de 5 de fevereiro de 2009)：海关管理，对外贸易管理和征税规定；
  - (4) 2010 年第 7212 号法令 (Decreto Nº 7.212, de 15 de junho de 2010)：工业产品税的征收、监管规定；
  - (5) 2015 年巴西税务总局第 1603 号令 (Instrução Normativa RFB Nº 1603, de 15 de dezembro de 2015)：马瑙斯自由贸易区的进口商、出口商对外贸易系统 (Siscomex) 中经营资格以及对其代表从事与清关相关活动的认证程序；
  - (6) 经济部外贸秘书处法令 (更新 A Portaria SECEX Nº 23, de 14 de julho de 2011) 关于进出口行政管理和特殊退税制度汇编。
- 巴西法律复杂，各地法律规定和执行有差异，涉及进出口通关等手续建议由当地有经验的专业人员或机构代为处理。

#### 1.4.1.3 投资主管部门

##### (1) 投资伙伴计划

2016 年，巴西总统特梅尔签署了促进公私合营法案-投资伙伴计划 (PPI)，博索纳罗政府继续推进“投资伙伴计划”，希望吸引更多私人资本投入基础设施建设。主要内容为吸引私人资本，加大在巴西机场、港口、铁路、公路等多个基础设施领域的投资。巴西政府希望通过该计划下的项目招标推行私有化，鼓励外资特许经营，刺激私

人领域投资积极性，增加就业岗位。巴西负责基础设施规划的机构是投资伙伴计划秘书处。

### (2) 出口与投资促进局

巴西出口与投资促进局(APEX)及其地方机构可以为有意投资巴西的外国企业提供信息服务。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。通过各个项目在巴西及其境外的商品交易会 and 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。

### (3) 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 个地区设立了投资促进机构，分别是：阿克里州发展局、阿拉戈斯州经济发展中心、阿马帕州发展局、亚马逊州促进局、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、戈亚斯州促进局、伯南布哥州经济发展局、南里奥格兰德州促进局、米纳斯吉拉斯州工业发展局、里约热内卢工业发展局、罗赖马州促进局、圣卡塔琳娜州促进局和巴拉那州促进局。上述地方投资促进机构大多位于已吸引了大量外资的富裕地区，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。

## 1.4.1.4 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《外资管理法施行细则》《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

巴西禁止外国资本进入的领域包括：核能开发、邮件和电报服务（包裹运输除外）、航天工业（包括发射卫星、航天器和宇宙飞船）。

### (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，但仍有一定限制，或需要当局的事先批准：

①农村财产的收购或出租需要巴西农村土地管理和改革局授权，如果面积较大，需要国会授权；

②媒体，包括电视网络、杂志、报纸和广播电台（政府禁止外国投资拥有媒体的所有权和管理权。根据巴西 1988 年宪法规定，媒体公司总资本中至少 70% 必须由在巴西出生的巴西人或至少入籍十年的巴西人直接或间接持有）；

③一般的采矿业须事先经过批准，禁止在边境地区或土著领土作业；

④医院和诊所的建立和运营，计划生育研究机构的设立和运营；

⑤金融机构须事先经过批准。

#### 1.4.1.5 外汇管理

巴西本位货币是雷亚尔（Real）。2023 年 8 月 14 日，1 人民币  $\approx 0.6763$  巴西雷亚尔。2023 年 2 月，中国人民银行与巴西中央银行签署了在巴西建立人民币清算安排的合作备忘录。同时，中国人民银行授权中国工商银行（巴西）股份有限公司担任巴西人民币清算行。巴西人民币清算安排的建立，将有利于中巴两国企业和金融机构使用人民币进行跨境交易结算，进一步促进双边贸易、投资便利化。

由于巴西实行部分外汇管制，外国企业或个人不能开立外汇账户，外汇进入巴西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，进口外汇兑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。

#### 1.4.1.6 银行机构

巴西现行金融体系形成于上个世纪 60 年代，是以中央银行为主导、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。

#### (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，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，与国家货币委员会一道共同监督和管理全国金融机构的活动。

#### (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。巴西商业银行约有 200 多家，最大的五家商业银行分别是伊塔乌银行(Banco Itaú Unibanco)、巴西银行(Banco do Brasil)、布拉德斯科银行(Banco Bradesco)、巴西联邦储蓄银行(Caixa Econômica Federal)、巴西桑坦德银行(Banco Santander Brasil)。第二大商业银行巴西银行为国有银行。

巴西的商业银行主要提供短期贷款，投资银行专营中长期贷款，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。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力杠杆。

#### (5) 中资银行

目前，中国五大银行中，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，农业银行在圣保罗建立了代表处。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。

### 1.4.1.7 工程承包与知识产权相关规定

#### (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先在巴西联邦商会注册，然后在联邦、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，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。

#### (2) 知识产权制度

巴西涉及知识产权保护的法律主要包括：联邦宪法第 5 条、工业知识产权法、软件知识产权法、版权法等。同时，巴西也是伯尔尼版权公约和巴黎工业产权公约缔约国。巴西历届政府十分重视知识产权法律制度建设。巴西政府从制度上和法律上加强对知识产权的保护力度，逐步建立起比较完整的知识产权保护体系和管理工作体系。知识产权方面的行政执法主要由联邦警察局和州民事警察局来执行。近年来，巴西多次采取大规模联合行动，打击各种侵犯知识产权的违法行为，重点对走私、假冒和盗版制品的源头，如：贸易港口、边境城市、批发市场等进行了缉查。巴西政府近年来提高了执法严格程度，对于

侵权的惩罚力度也较强，在依法对于专利权人的保护这方面做得较为完善。

#### 1.4.2 投资吸引力

在巴西境内的外国独资或合资企业享受国民待遇。巴西本届政府推行私有化，继续推动“投资伙伴计划”，鼓励外资特许经营，承诺不对外资国有化。外资进入一般无须中央银行审批，只需在央行进行宣示性登记。外资收益须依法纳税，分配和汇出不受限制；巴西各州有权制定有利于地方发展和引进外资的鼓励政策，向外资企业提供一定的减免地方税收政策或免费出让土地。巴西自1990年代起开始逐步建立激励企业研发和创新活动的政策。

#### 1.4.3 投资退出政策

原则上，外国投资者可以自由汇回出售股份、被投资企业清算或清盘的收益，但金额不得超过注册投资总额（包括原始投资和再投资），无需事先获得巴西中央银行的批准。

此外，资金外流可能会受到巴西中央银行的检查，央行可能会要求提供公司的资产负债表或财务报表，以及确认汇出金额与出售或变现投资的公平市场价值相符的评估报告。



## 第二章 巴西税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

巴西税收种类较为复杂，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、遗产及赠与税等；市政府税包括社会服务税、城市房地产税、不动产转让税等。此外，企业还需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，企业和个人应缴纳的税种需要到税务部门了解和咨询。

#### 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，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的征管。

#### 2.1.3 最新税制变化

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。最新税制的重要变化包括：

巴西税务机关出台了涉及石油化工厂和化学工业、回收行业和文化项目的税收优惠措施。同时，降低对境外汇款征收的预提税税率，

以帮助居住在巴西的个人支付国际差旅（包括旅游、商务旅行、外派至海外提供服务或参加培训，或公务出访）费用。

巴西税务机关修订了个人所得税条例，主要更新了月度和年度应纳税所得额和适用税率。赡养费不再征收个人所得税，2018年至2022年在纳税申报表中将赡养费计入应纳税所得额的纳税人，可以对申报表进行更正和相应调整。

## 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本质上是一种社会保障费用，但其计税基础和征收的规则几乎与企业所得税一致，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）。本章节主要介绍企业所得税，关于净利润社会赞助费、社会一体化税和社会保障金费请参见 2.5.1-2.5.3 章节。

#### （1）地域管辖

巴西征税权覆盖全部领土，包括 26 个州和 1 个联邦区，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) 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，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。以下情况的，发布后的第一个税款评估期生效：

- ①开征新税种或增加税目；
- ②增加应税项目；
- ③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 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一种提前发布途径。有多部与企业所得税相关的法律，并不断更新，其中一些法律的颁布甚至先于 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 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是法令 9,580/2018。

## (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必须包括在内。

#### （4）企业所得税纳税人

企业所得税纳税人包括：

- （1）所有居民法律实体；
- （2）分支机构，代理和非居民实体的代表处；
- （3）非注册的商业机构；
- （4）取得来源于巴西所得的非居民实体（RIR 的 744 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，非营利实体可免除企业所得税，然而，这些实体仍需承担其附属义务，否则，将可能受到处罚。

巴西法律不承认混合实体的概念，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必须承担企业所得税纳税义务：

- ① 以个人公司名义开展业务，在贸易部注册为工商企业；
- ② 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，即使未在贸易部注册；
- ③ 从事公寓或土地规划咨询的经济活动。

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 企业所得税应税收入

#### （1）一般规定

国家税典对应税收入的规定如下：

- ① 由于资本、劳动或二者结合取得的收入；
- ② 任何种类的收入，即任何财富的增加额。

由于收入界定较宽泛，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。

企业所得税征缴主要有四种核定方式：实际利润法、核定利润法、简易计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，核定利润法依据业务的核定利润水平征收，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。

#### 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：

- A. 上一税务年度总收入超过 7,800 万雷亚尔；
- B. 金融机构、保险公司、证券经纪人和其他类似实体；
- C. 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；
- D. 取得税收优惠的实体；
- E. 从事保理业务的实体；
- F. 从事房地产证券化，金融和农业信贷的实体。

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，无论是否实际收到相关款项。但特殊情况下，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。

资本利得、从居民或非居民企业取得的利息和特许权使用费均应计入税基纳税。

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；

居民企业需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。

企业所得税（IRPJ）和净利润社会赞助费（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。企业从事不同类型的经营活动，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不适用核定比例，应直接计入应税利润中，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简易计税法

2018年5月24日政府公告发布的第CGSN 140/2018号决议，汇总了简易计税法适用的规则。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。

简易计税管理委员会（The Simples Nacional Management Committee）公布了采用简易计税法（Simples Nacional）计征税费企业的收入限额。

据此，累计年收入未超过以下限额的企业，可采用简易计税法计税：

- A. 微型企业累计年收入不超过 360 万雷亚尔；
- B. 小型企业累计年收入不超过 480 万雷亚尔。

该简易税制仅需按月一次性缴纳企业所得税、净利润社会赞助费、工业产品税、社会保障费、社会一体化税、商品流通服务税、服务税和企业为员工缴纳的社保。

#### ④强制核定利润法

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 2 万雷亚尔（或年应纳税所得额超过 24 万雷亚尔），再加征 10% 所得税。此外，净利润社会赞助费按照 9% 的税率征收。

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缴纳企业所得税及其附属义务的情况下，税务机关所采用的强制性征税办法。

## (2) 企业所得税纳税期限

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，纳税人应按月预缴，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，目前与公历年度一致，即 1 月 1 日到 12 月 31 日。

### (3) 企业所得税税收减免

联邦宪法规定，只要出于非营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。宪法规定的免税项目还包括书籍（根据第 57/2020 号判例还包括电子书）、报纸、期刊以及印刷纸。

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 税率

##### (1) 企业所得税税率

①企业所得税：15%；

②企业所得税附加税：10%（针对年度应税利润超过 24 万雷亚尔的部分）；

③净利润社会赞助费：9%。

对于银行，自 2022 年 1 月 1 日起税率为 20%（2022 年 8 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间适用税率 21%）；对于私营保险公司、资本公司、租赁公司、信用卡管理公司和信用合作社，自 2022 年 1 月 1 日起税率为 15%（2022 年 8 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间适用税率 16%）。

考虑到新冠疫情的影响，巴西政府根据受紧急事件影响行业复苏援助计划（Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos），在 2026 年之前将对相关实体适用企业所得税和净利润社会赞助费零税率优惠（第 14, 148/2021 号法律和第 7, 163/2021 条例）。

下表为一个非金融机构的有效企业所得税计算方式：



表 1 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) 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 24 万雷亚尔部分征收 10% 的 IRPJ 附加税），以及 9% 的 CSLL（金融机构 2020 年 2 月 29 日之前适用税率为 15%，自 2020 年 3 月 1 日起适用税率为 20%）。从 2017 年 1 月 1 日起，小型和中型企业，包括实行简易征收法的企业，执行从 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。

## (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收管辖地区外资股东获得的相关利息，征收率为 15%。对于在低税收管辖区对股东完成的 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处获得的利息（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 2 所示）适用于 22.5% 至 15% 的累退税率：

表 2 从其他信贷交易纳税人处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

#### A. 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 的 718 及 719 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：

A. 任何民事或商业交易的佣金、经纪费或中介费；

B. 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 第 716 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。

#### B. 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）应按 1.5% 的税率缴纳预提所得税。预提所得税可抵免 IRPJ 税款。

#### C. 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。

#### D. 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 3。

表 3 固定收益投资收入适用税率

投资周期	税率 (%)
不超过 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。

#### E. 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还是长期投资基金。

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 4 总结了预提所得税在以上不同情形中的税率。

表 4 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

#### F. 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。

#### G. 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 日应分配至少 95% 的收益。

#### H. 向身份不明的收款人支付款项

根据第 8, 981/1995 号法律，向身份不明的收款人或无正当理由支付之款项，以及纳税人无法证明交易实际发生所涉及的款项，适用 35% 的预提所得税税率。

#### I. 飞机租赁业务相关税费

2022年5月31日发布的14,355/2022号法律规定,巴西客运或货运航空运输公司向境外实体支付的用于租赁飞机或飞机发动机的预提所得税税率,适用的预提所得税税率如下:

2022年1月1日至2023年12月31日为0%;2024年1月1日至2024年12月31日为1%;2025年1月1日至2025年12月31日为2%;2026年1月1日至2026年12月31日为3%。

#### 2.2.1.4 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。

##### (1) 区域投资基金税收优惠

根据法令1,376/1974规定,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) 储蓄和投资筹划税收优惠

法令2,292/1986允许企业或雇员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。所募集的资金,必须用在储蓄和投资筹划的投资基金或由具备资质的机构进行监管,并需遵守以下规定:

- (1) 企业投入的上述收入不视同工资或社保性质;
- (2) 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,该资金可作为营业费用税前扣除。

##### (3) 加速折旧

根据法令 RIR 第 324 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 11,196/2005 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。

法令 RIR 第 323 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，8 小时运营系数为 1.0 倍，16 小时运营系数为 1.5 倍，24 小时运营系数为 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%。

#### (4) 自由贸易区和保税仓库税收优惠

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

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

在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，需按照正常的税收规定纳税。出口货物免收关税。

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、边界区域和其他西亚马逊区域使用或消费。西亚马逊地区包括亚马逊州、阿克里州、朗多尼亚州和罗赖马州。

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。

### (5) 体育及残疾人体育项目税收优惠

自 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日，企业对巴西政府公民部（Ministry of Citizenship）批准的体育及残疾人体育项目提供的捐赠和项目推广捐款金额，可以用于抵减免所得税额。

上述税收抵免应遵从以下限制：

按照实际利润法纳税的企业纳税人可按应纳税额的 1%（截至 2022 年 12 月 31 日）和 2%（自 2023 年 1 月 1 日起）。对促进社会包容性的体育和残疾人体育项目（尤其是位于社会弱势社区的项目）所作的捐赠适用 4% 的税收抵免上限，对文化类项目和视听作品所作的捐赠也适用这一税收抵免上限。

### (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）、出口公司取得资产（RECAP）和出口公司取得投入物、中间产品和包装物（PEC）的税收优惠。

#### A. 对研发的税收优惠

- a. 研发费用在所得税税前列支；
- b. 特定情形下的加速折旧和摊销；
- c. 对用于研发的货物给予 50% IPI 的减免；
- d. 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；
- e. 参与研发项目的高端研究人员 40%-60% 的薪酬补助。

#### B. 对软件开发和信息技术服务的优惠（REPES）

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

- a. 进口用于开发软件和提供 IT 技术的资本性资产和服务；
- b. 向其他符合规定的企业供应上述资本性的资产和服务；
- c. 在 3 到 4 年内暂缓 PIS 和 COFINS，并在以后年度转为零税率；

d. 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。

C. 对于出口公司取得资产的税收优惠 (RECAP)

根据法律规定, 主营出口贸易的企业, 上年至少有 70% 的总收入来自出口贸易, 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:

- a. 进口新机器设备和其他列明的工具;
- b. 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。

D. 对于出口企业采购原材料、中间产品和包装物的税收优惠 (PEC)

出口收入占营业收入比例超过 70% 的企业, 可享受缓征针对原材料、中间产品和包装物采购的 PIS 和 COFINS 税收。虽然第 10,865/2004 号法律第 40 条规定, 适用该优惠的企业, 其出口收入比率至少应达到 50% 的门槛值, 但第 99,003/2019 号私人裁定判定, 相关企业的出口收入比率应适用第 595/2005 号规范指南中规定的门槛值 (即 70%)。

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。

受益实体在当地采购或进口的用于基础设施建设的机器设备、工具和材料, 并被纳入纳税人的固定资产, 则将获得进口税 (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)



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：

A. 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；

B. 直接受益对象租赁机器设备的 IPI、PIS 和 COFINS 可缓征；

C. 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；

该项优惠将适用 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。

根据第 28/2019 税务裁决，如果购买的产品或服务是由使用定额征税法的企业提供，则不可暂缓 PIS 和 COFINS 征收。

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）

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，可享受税收优惠：

A. 总部，管理机构和工厂在巴西；

B. 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；

C. 外国股东的投票权不超过巴西股东投票权的 2/3；

D. 从事下列活动：

a. 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；

b. 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；

c. 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 A 和 B 中的相关产品和服务。

其优惠政策包括：

- a. 用于上述活动的国内采购货物暂缓征收 PIS, COFINS 和 IPI;
- b. 用于上述活动的进口货物暂缓征收 PIS, COFINS 和 IPI;
- c. 用于向上述活动提供服务暂缓征收 PIS 和 COFINS;
- d. 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影展活动的特殊税收制度（RECINE）和视听减免优惠

RECINE 制度旨在推动不发达地区以及主要城市的热门街区的影院建设。该制度目前有效期至 2024 年 12 月 31 日。

RECINE 的受益人是拥有经巴西国家电影局（ANCINE）批准的影展项目（包括影院运营或展厅设备租赁）且未欠税的法人实体。

优惠涉及到巴西境内采购或进口新机械、仪器、用具及设备等将归属于受益人的固定资产，以及拟用于建造影院的投入材料，具体包括：

- A. 缓征针对国内采购和进口交易的 PIS 及 COFINS 税收；
- B. 缓征针对国内采购和进口交易的 IPI 税收；
- C. 缓征针对不能被巴西制造的类似产品替代的建筑用商品或材料之进口交易的进口税（II）。

在满足该制度所有条件的情形下，上述缓征的税费将转化为免除 II 和 IPI 税收，缓征的 PIS 和 COFINS 税收将转换为零税率。税收优惠期限为 5 年。

此外，个人和法人实体还可使用以下款项抵免应纳税额：

- A. 对于用于收购视听项目相关的特定证券（由证券委员会（Securities Commission, CVM）正式授权并经巴西国家电影局（ANCINE）批准（根据第 8,685/1993 号法律第 1 条规定））的款项——限于法人实体应纳税额的 1%；

B. 对于投资用于制作或赞助经巴西国家电影局(ANCINE)批准(根据第 8,685/1993 号法律第 1-A 条规定)的巴西独立视听作品的款项——限于法人实体应纳所得税额的 4%;

C. 对于用于申购国家电影业融资基金(FUNCINES)配额(根据临时措施 2,228-1/2001 第 44 条规定)的款项——限于法人实体应纳所得税额的 3%。

此外,考虑到其他税收优惠措施授予的其他抵免项,应纳所得税额的总体抵免上限为 4%。

#### ⑦对出口公司的退税制度 (REINTEGRA)

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:

A. 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;

B. 列示在税务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。

#### ⑧ 退税制度

第 11,945/2009 号法律第 12 条规定了退税制度,即出口企业在进口或采购商品时,可享有针对进口或国内采购环节的进口税、IPI、PIS 和 COFINS 税收暂缓征收的待遇,前提是前述商品必须用于生产拟出口的产品。该制度有效期为一年,针对某些生产周期较长的产品,其适用期限可再延长一年。在产品实际出口时,这种暂缓征税将转化为免税。

根据第 14,366/2022 号临时措施,考虑到新冠疫情的影响,税务机关将原本于 2022 年到期的退税制度的实施期限延长了一年。

第 14,440/2022 号法律将退税制度扩大到与出口制成品有关的某些服务,从 2023 年 1 月 1 日起生效。

### ⑨石油化工厂和化学工业税收优惠措施

根据第 11, 196/2005 号法令（经第 14, 374/2022 号法律修订）规定，石化工厂和化学工业需要缴纳 PIS 和 COFINS，具体如下：

A. 对于 2022 年 1 月至 3 月期间发生的应税事件，分别按 1.26% 和 5.8% 的税率征收 PIS 和 COFINS；

B. 对于 2022 年 4 月至 12 月期间发生的应税事件，分别按 1.65% 和 7.6% 的税率全额征收 PIS 和 COFINS；

C. 对于 2023 年发生的应税事件，分别按 1.39% 和 6.4% 的税率征收 PIS 和 COFINS；

D. 对于 2024 年发生的应税事件，分别按 1.52% 和 7% 的税率征收 PIS 和 COFINS。

同时，石化工厂和化学工业还必须履行附带义务，例如遵守劳动法安全程序，及时更新相关认证和许可证，并遵守经商定的适当环境措施。

### ⑩回收行业税收优惠

根据第 14, 260/2021 号法律规定，个人和法律实体可将其为支持经巴西环境部（Ministry of Environment）批准、具有以下宗旨的项目而实际支付的金额，用于抵免其应纳所得税：

A. 为开展回收活动或材料再利用提供培训和技术咨询；

B. 培育从事回收业务的小微企业、合作社以及社会事业组织；

C. 调查和研究产品生命周期中有关共同责任的支持性行动；

D. 对小微企业、实业公司、合作社和废弃物收集者协会的有形基础设施加以改造；

E. 购置设备和车辆用于材料收集、再利用、改进、处理和回收；

F. 组织由小微企业、合作社和废弃物收集者协会构成的可重复使用和可回收材料的销售网络和生产链；

G. 加强废弃物收集者在回收链中的参与；

H. 开发新技术。

只有采用实际利润法的法律实体，才可适用此税收优惠政策，且在每个纳税所属期按 1% 的上限进行所得税税额抵免（与体育相关项目的抵免项一起计算，详见第 2.2.1.8.5 节）。

这一税收优惠政策有效期至 2026 年，但仍需加以监管。

#### ⑪文化项目税收优惠

根据经修订的第 8,313/1991 号法律规定，为促进文化的普及、文化权利的充分行使、艺术创作和民族文化多元化，政府对文化项目给予税收优惠。因此，法律实体和个人向文化部（Ministry of Culture）批准的文化项目提供的捐赠和捐款，可以用于抵免应纳税所得额，具体如下：

A. 对于法律实体：根据项目类型，可按捐赠额的 100%、40% 或 30% 进行税收抵扣，抵扣限额为应付所得税的 4%（在适用视听作品税收优惠的基础上，按 4% 的上限进行税收抵免）；

B. 对于个人：根据项目类型，可按捐赠额的 100%、80% 或 60% 进行税收抵扣，抵扣限额为应付所得税的 6%。

### 2.2.1.5 企业所得税扣除项目

#### （1）一般规定

纳税人只有按实际利润法计算企业所得税时，才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，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、赠与及捐赠、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，或法定比例外超额扣除。

#### （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，按照支付员工总工资报酬的 20% 实行限额扣除。

### （3）董事费

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。

### （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必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。

### （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：

①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%；

②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，根据种类和涉及行业的不同等，可扣除的比例不同（1%到 5%之间）；

③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，还需在巴西中央银行备案；

④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：

①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；

②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。

### **（6）服务和管理费**

与纳税人生产经营活动相关的服务管理费、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：

①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；

②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不超过5年内可扣除，特殊情况下，企业可申请延长至10年。

### **（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。

### **（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 第 339 条，除非法规明文规定（例如假日薪酬、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 第 340 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（Juros sobre Capital Próprio, 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，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。

④根据法令 RIR 第 383 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，然而，根据某些优惠制度，一些捐赠和捐款可以扣除或抵税（参见 2.2.1.8.5）。

⑥以下广告费可以扣除：

A. 支付给从事广告业务的个体户的报酬；

B. 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；

C. 为获取著作权和特许权向作者或艺术家支付的费用；

D. 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允许扣除。

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才可以扣除。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，如果该费用由员工直接承担再向企业报销，其抵扣的可能性将取决于对其实质的判断：

A. 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；

B. 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：

- A. 与纳税人经营活动直接相关；
- B. 对于使用不动产是必要的；
- C. 非用于取得货物或权利的实际资本投入；
- D. 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。

### **(9) 不可扣除的费用**

租赁费不可以扣除，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）的费用除外。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：

- (1) 支付给股东、配合持有者、合伙人或行政人员的餐费；
- (2) 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。

## **2.2.1.6 账面资产**

根据税法规定，交易应反映市场价值，然而，有一些交易可按照账面价值进行。

### **(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：

- ①原材料的购买成本和生产过程中消耗的货物或服务；
- ②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；

- ③生产性资产的租赁、保养和修缮成本，包括折旧；
- ④直接与生产相关资产的摊销；
- ⑤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：

- ①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%；
- ②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) 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，上述资产一般按照历史成本计价。

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。

### **(3) 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。

### **(4) 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。

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。

## **2.2.1.7 折旧和摊销**

### **(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（申请需提供国家技术协会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。

折旧率是根据资产使用寿命计算的，并由税务机关公布——目前是根据第 1,700/2017 规范指引。

根据第 4,506/1964 号法规要求，折旧扣除由纳税人自行决定，根据一些（不具约束力的）行政税务裁定，折旧可以推迟。在亏损年度，折旧必须计入公司的经营亏损净额。

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。企业也可以以较低的折旧率计提折旧，或在一定期间内不计提折旧，但是不可以递延计提折旧或在某个纳税期超额计提折旧。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。

如果税务机关公开的信息未包括某类资产的年折旧率，则按照 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，若上级税务机关修订或法庭根据有效的专家报告进行裁定，则根据国家技术协会的结论确定使用年限。

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) 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。

## **(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），可按照直线法每年按 4% 的折旧率在 25 年内进行折旧。

#### （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 1,700/2017，固定资产或无形资产的年折旧摊销率不可超过以下比例：

表 5 固定资产或无形资产的年折旧摊销率

资产	比例 (%)
工具	20
电视声像影音设备	10-33.3
飞机和太空设备	10
医疗设备	10
建筑	4
船舶（视类别及用途而定）	5-20
运动及娱乐器材	10
办公家具	10
铁路设备及机械	10
纺织物（视类别及用途而定）	20-25
钢铁桥梁和塔	4
铝结构	4
燃烧炉	10
火车头	10
汽车（视类别及用途而定）	10-25

#### （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，如使用期限有限，则可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。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。

#### **(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：

- ①探矿或森林开发特许权的时限；
- ②开发协议规定的时限；
- ③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。

#### **(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，相关货物应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。

### **2.2.1.8 资本利得**

#### **(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)产生的资本利得应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与其账面价值之差。

任何形式的资产处置(比如出售、捐赠或捐献给其他实体)均应确认资本利得。

出售投资组合取得的利得也应并入应税所得。

#### **(2) 资本性资产**

根据法律规定，任何资产（包括投资组合）的处置应进行资本利得评估。

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 雷亚尔的虚拟货币，应在纳税申报表“其他货物”栏内进行申报，交易超过等值 3.5 万雷亚尔的虚拟货币应根据相应的资本利得按照 15% 的税率缴纳企业所得税。

### （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。

资本利得应在实现的当期计入应税所得。

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，在处置上述资产时，应确认净所得。

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。同时该利得应缴纳 0.05% 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），预提所得税税率为 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。赎回特定基金所获利得参照以下税率：

- ①股票基金：15%；
- ②私募股权基金：15%；
- ③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，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。

#### **(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。

#### **(5) 资本利得递延纳税**

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，则该资本利得可以递延纳税。

### **2.2.1.9 损失**

#### **(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以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 and 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（2019 年 6 月 27 日，联邦最高法院认定相关限制条件符合宪法规定）。

#### **(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。

## 2.2.2 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（分支机构）需作为居民实体就来源巴西的所得缴税，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，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。

#### （1）营业利润

非居民企业的常设机构（分支机构）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）。

从理论上来说，通过本地代理商或销售代表直接销售进口商品所获得的应税利润也由核定利润法确定。然而，此种评估方法和征税制度实际上并未实施。

一般而言，巴西并不通过认定常设机构以及后续评估归属利润的方式对非居民实体的营业收入征税，而是通过适用预提税制度（如就向境外支付的服务费征收预提税）的方式征税，这一做法是巴西签署的大多数协定所允许的。

#### （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。

### **(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。

当交易双方（买方和卖方）均为非居民实体时，处置位于巴西境内的资产或权利产生的资本利得应在巴西纳税，且相关税款必须由非居民买方在巴西的注册代理人负责缴纳。该注册代理人对收取非居民卖方应缴纳的资本利得税负有法律责任。

#### **2.2.2.2 预提所得税**

通常，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，则一般按总金额适用 15% 的最终预提所得税税率。根据巴西法律规定，向在低税收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。巴西高等法院第 1,864,227 号上诉案已经确认，居民企业须在债务到期日或在将资金汇往国外时（以较早发生者为准，而非在会计记录中确认债务之时）缴纳预提所得税。

9,481/1997 号法律列示的支付给非居民的特定款项的预提所得税税率为 0%。该清单包括出口商向海外代理商支付的佣金和特定利息。13,315/2016 号法律也对特定服务给予预提所得税免税优惠。

根据巴西国内法律，非居民实体没有义务就向巴西居民企业支付的款项扣缴税款。

#### **(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。然而，巴西国会正在审议 2,337/2021 号议案中所提出的对股息征收 15% 预提所得税的提议。

#### **(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管辖区的个人则适用 25% 税率）。

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

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）：

- ①如果投资不符合国家货币委员会的规定；
- ②如果外国投资者位于低税收管辖区。

非居民企业从其在 2011 年 1 月 1 日之前购买、并依据证券委员会（Securities Commission, 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，如满足下列条件，预提所得税税率降低为 0：

- ①购买方无再出售承诺；
- ②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%），满足一定条件，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：

- ①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；
- ②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，为进口融资贷款，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。

如果根据巴西国家货币委员会（CMN）制定的规则（第 11, 312/2006 号法律第 3 条）投资于上市私募股权基金，则此类投资的收益也适用

零税率。这一零税率税收优惠将扩展适用于以下投资收益（但仅限于 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日期间的应税事项）：A. 非税务居民投资者（根据第 9430/1996 号法律第 24 条和第 24-A 条，既不居住在低税率税收管辖区，也不享受税收优惠制度）从基础设施投资基金（FIP-IE）和为从事研发创新等集约型经济生产而设立的投资基金（FIP-PD&I）中获得的收益；B. 从主权基金（即资产完全由相关国家主权储蓄构成的外国投资工具）中获得的收益，即使此类基金位于低税率税收管辖区（经临时措施 1, 137/2022 修订的第 11, 312/2006 号法律）。

自 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日，非税务居民从私人机构公开发行的公司债券或证券中获得的收益，以及从应收款项投资基金配额（Fundo de Investimento em Direitos Creditórios, FIDC）中获得的收益适用零税率（临时措施 1, 137/2022）。这一零税率税收优惠还适用于非税务居民投资者（根据第 9430/1996 号法律第 24 条和第 24-A 条，既不居住在低税率税收管辖区，也不享受税收优惠制度）以及主权基金（在此情况下，即使这些基金位于低税率税收管辖区，也适用该优惠政策），前提是该等非税务居民投资者和主权基金根据巴西国家货币委员会制定的规则进行投资。这项税收优惠对金融机构发行的证券和关联方之间的交易不适用。

### （3）特许权使用费

非居民实体的特许权使用费总金额按 15% 税率缴纳最终预提所得税（RIR 第 767 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），则需缴纳 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。该分歧裁定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。

#### （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。“技术服务”的定义见第 1,455/2014 号规范指南第 17（2）（a）条，其通常涵盖依托于专业技术知识提供的服务，以及涉及技术援助或咨询的服务。根据第 9,9001/2021 号，提供“软件即服务”（SaaS）视为提供技术服务，因其需要计算机科学方面的专业知识，并且来源于有明显科技含量的自动化结构，所以需按 15% 的税率缴纳最终预提所得税。

根据 1,645/2016 号法律，为以下用途支付的款项可以享受免税优惠：

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

根据 2018 年 2 月 27 日政府公告发布的 227/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定，向外国个人或外国企业支付专业培训服务费用，若被培训人员为巴西居民纳税人，则需要缴纳 15% 预提所得税（向低税收管辖区支付的款项，税率为 25%）。以上费用应符合向境外支付技术服务费，而非教育或科技目的，该类款项可享受免税优惠。

根据 2017 年 3 月 22 日政府公告发布的 153/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定：如果收入具有经济 and 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。

在 2027 年之前，巴西政府对巴西税务居民个人在国际差旅（即旅游观光、商务、服务或培训旅行，或公务旅行）期间产生的境外付款，适用下调后的预提税税率（最高限额为每月 20,000 巴西雷亚尔），预提税税率具体如下（临时措施 1, 138/2022）：

表 6 预提税税率表（下调后）

期间	预提税税率
● 2023 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日	6%
● 2025 年 1 月 1 日至 2025 年 12 月 31 日	7%
● 2026 年 1 月 1 日至 2026 年 12 月 31 日	8%
● 2027 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日	9%

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

除法律另有规定外，非居民企业资本利得税通常由巴西付款人代扣代缴。非居民实体在境外交易但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）：

A. 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；

B. 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；

C. 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；

D. 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 25%税率。

计算资本利得时，必须提供巴西资产的购置成本证明，否则按照 1,662/2016 号规范指南，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。如果不满足上述条件，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。

### （5）代扣代缴程序

巴西高等法院第 1,864,227 号上诉案已经确认，居民企业须在债务到期日或在将资产汇往国外时（以较早发生者为准，而非在会计记录中确认债务之时）预提所得税。如果存在有效的税收协定，则直接适用协定税率。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，如无证明，则会拒绝处理付汇。尽管银行本身没有纳税义务，但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，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。这些规定中未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。一种情况是：表示非居民纳税人在巴西通过正式代表（mandatários）、雇佣专员（comissários）或当地代理/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则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本国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本国作为商业实体没有按法律规定注册登记从事的商业活动，则可能对非居民纳税人实施税务评估。

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一致，则无需缴纳预提所得税。若该金额超过投资价值，则其差额被

视为资本利得，并应按累进 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 申报制度

#### （1）申报要求

巴西采用自我评估系统，在该系统下，所有公司都必须填报纳税申报表并履行其纳税义务。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，（受新冠肺炎疫情的影响，2022 年的截止日期已分别推迟到 6 月和 8 月的最后一个工作日）。

实行所得税简易征收制度以及业务活动较少的企业纳税人可提交简化版纳税申报表。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。

采取实际利润制度的企业可选择按季度缴纳税款，也可选择按年度计算应纳税利润，并根据其营业额按月预缴企业所得税。在这两种方案下，企业均应按年度报告其纳税情况，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。

企业发生终止经营、合并或拆分时也要进行纳税申报。

#### （2）税款缴纳

税款的缴纳方式取决于企业所选择的企业所得税核定方式（实际利润法或者核定利润法）。采用实际利润法的企业，法人实体可以选择按季度或按年申报和缴纳企业所得税。

采用核定利润法的企业，法人实体必须按季度申报和缴纳企业所得税。通过考量本季度内进行的交易，以确定应纳税收入是否符合推定百分比（即核定利润法的应税基础）。

## 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，在特定情形中须按月预缴。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。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。

目前，巴西法律尚未对外籍人士有特别的税收规定。

### 2.3.1.1 纳税人

(1) 满足以下任一条件可被认为是巴西税收居民：

① 永久居住在巴西，即该个人的习惯性居住地为巴西；

② 在境外的任何巴西政府机关或机构工作；

③ 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；

④ 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；

⑤ 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。

(2) 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：

① 暂时性离开巴西 12 个月后；

② 永久性离开巴西。

2020 年 3 月 4 日，行政税务诉讼法院（Administrative Tax Court of Appeals）裁定，纳税人如在离开巴西时未向税务机关提交明确的离境申报，同时按规定在巴西提交了纳税申报表，其将仍被视为巴西的税收居民。法院认为，纳税人按规定在巴西提交了纳税申报表，表明其有兴趣并有意与巴西保持税收征纳关系。

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 个人所得税应纳税所得额

### (1) 一般规定

个人所得税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，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原因的，如免税所得等。

一般而言，全部所得均应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，应以代扣代缴方式来支付税款。

巴西税务当局于 2022 年 10 月 7 日明确，赡养费不再征收个人所得税。2018 年至 2022 年在纳税申报表中将赡养费计入应纳税所得额的纳税人，可以对申报表进行更正和相应调整。税务当局在最高法院公布对第 5422 号违宪申报诉讼的判决后作出了这一澄清。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：

- ① 从巴西居民企业获得的从其税后利润中支付的股息（国会尚在审议根据 2,337/2021 号议案按 15% 的税率对股息进行源泉征税）；
- ② 免费使用住宅或营业场所视同所得的部分；
- ③ 工伤事故赔偿，不超过法律最高金额；
- ④ 计入个人账户的 PIS/PASEP 储蓄计划下的金额；
- ⑤ 雇主对雇员（包括董事）私人养老金计划或替代方案所做的贡献；
- ⑥ 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，包括放弃的保单；
- ⑦ 居民个人接受的赠与和遗产；
- ⑧ 雇主支付给职工的医疗费用和医疗保险费；

⑨ 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；

⑩ 因特定疾病而致残或因退休而获得的社会保险金；

⑪ 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。

⑫ 根据适用于特定纳税人的税收裁定第 4,007/2019 号，雇主仅为支付雇员在境外或雇主所在城市以外的城市发生的食宿费用而支付给雇员的每日津贴。

### 2.3.1.3 税率

2023 年 5 月 22 日，巴西税务机关修订了个人所得税条例，主要更新了月度和年度应纳税所得额和适用税率。

(1) 收入和资本利得适用税率见表 7 和表 8：

表 7 收入和资本利得适用税率（2023 年 5 月前）

月度应纳税所得额（雷亚尔）	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）	适用税率（%）
不超过 22,847.76	0
22,847.77 - 33,919.80	7.5
33,919.81 - 45,012.60	15
45,012.61 - 55,976.16	22.5
超过 55,976.16	27.5

表 8 收入和资本利得适用税率（自 2023 年 5 月起）

月度应纳税所得额（雷亚尔）	适用税率（%）
不超过 2,112.00	0
2,112.01-2,826.65	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）	适用税率（%）
不超过 24,511.92	0
24,511.93-33,919.80	7.5
33,919.81-45,012.60	15
45,012.61-55,976.16	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。代扣代缴的税款一般被视为预缴款，并可冲抵纳税人的年度个人所得税额。

员工因参与利润分享计划而从雇主取得的收入，适用代扣代缴的征管方式，适用税率见表 9 和表 10：

表 9 员工参与利润分享计划从雇主取得的收入适用税率（2023 年 5 月前）

应纳税所得额（雷亚尔）	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
超过 16,380.38	27.5

表 10 员工参与利润分享计划从雇主取得的收入适用税率（自 2023 年 5 月起）

应纳税所得额（雷亚尔）	适用税率（%）
不超过 7,407,11	0
7,407.12 to 9,922.28	7.5
9,922.29 to 13,167.00	15
13,167.01 - 16,380.38	22.5
超过 16,380.38	27.5

### 2.3.1.4 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 11 列举的福利会被认定为实物福利：

表 11 实物福利类型

序号	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工资薪金所得，需按累进税率进行计算，且支付方应进行代扣代缴。

#### (5) 股权期权

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

2019年4月1日，官方公报发布裁定103/2019规定：在特定情况下，对个人从因基础设施项目融资而发行的债券获得的投资收益免征预提税。

#### (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，符合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，则应正常缴纳个人所得税。

### 2.3.1.5 扣除项目、津贴及税收减免

#### (1) 扣除项目

个人所得税按照个人总收入减去允许扣除额和津贴的余额计算。居民个人可以在计算其年度应纳税额中扣除下列项目：

- ① 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；
- ② 与提供单独服务所得收入相关的可扣除费用；
- ③ 由法庭指令或司法确认的赡养费及子女抚养费；
- ④ 支付给国家社会保障中心（INSS）的社保费用；
- ⑤ 为纳税人或其家属提供的个人养老金计划；
- ⑥ 受纳税人抚养或赡养人的年度支出；
- ⑦ 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；
- ⑧ 为纳税人或其家属提供的个人退休基金（FAPI）计划；

⑨ 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；

⑩ 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：

① 由法庭指令或司法确认的赡养费及子女抚养费；

② 受纳税人抚养或赡养人个人月度津贴；

③ 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抵免：

① 对联邦、州、市委员会控制的儿童和青少年以及老年人权益保护基金的捐款；

② 对文化部批准的文化项目的捐赠和宣传赞助；

③ 对巴西国家电影局（ANCINE）批准的巴西影视作品制作的赞助，用于认购由证券委员会正式授权并经国家电影局批准的视听项目相关特定证券的款项，以及用于申购国家电影业融资基金（Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional, FUNCINES）配额的款项；

④ 对公民部批准的体育项目的捐赠和宣传赞助（有效期至 2027 年）；

⑤ 为支持环境部批准的回收活动相关项目而实际支付的款项。

上述税收抵免的上限为个人应纳所得税额的 6%（截至 2022 年 12 月 31 日）和 7%（自 2023 年 1 月 1 日起），前述抵免上限是将所列捐赠和捐款的其他抵免项纳入考量后的最终抵免上限。

### 2.3.1.6 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，应按相同的累进税率，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：

- （1）支付给员工的薪酬及相关的社会保障缴款；
- （2）支付给第三方的费用；
- （3）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的费用。

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。

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。

### 2.3.1.7 投资收益

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

基础设施建设、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。

根据巴西联邦最高法院（针对特别上诉状第 855, 091 号）的判决，对逾期支付开展工作、坚守岗位或履行职能之报酬而产生的利息征收个人所得税是违反宪法的。

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。

特许权使用费包含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应进行源泉扣缴。

租金收入计入应税项目，纳税人所支付租金也须进行源泉扣缴。

根据 2019 年 6 月 27 日在《官方公报》(DOU)上发布的第 213/2019 号私人裁定，在评估个人所得税基时，可以扣除出租不动产的所有人所缴纳的不动产税，前提是该所有人在相应期间取得了前述不动产的租金收入。

### 2.3.1.8 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：

(1) 资本利得不超过 500 万雷亚尔的部分按 15%的税率征收；

(2) 资本利得在 500 万至 1,000 万雷亚尔的部分按 17.5%的税率征收；

(3) 资本利得在 1,000 万至 3,000 万雷亚尔的部分按 20%的税率征收；

(4) 资本利得大于 3,000 万雷亚尔的部分按 22.5%的税率征收。

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，则未使用部分应缴纳所得税。

出售低值资产或权利的资本利得，如果销售价格在完成销售的当月不超过 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。净收益并不是根据每笔交易而计算的，而是在一个月份内涉及的所有交易。

净收益单独征收所得税，根据交易性质的不同，按 15%或 20%税率征收(根据交易的性质，某些交易需预付 0.05‰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。

根据 12,431/2011 法令规定,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。

根据 13,043/2014 法令规定,自 2014 年 7 月 10 日起,截至 2023 年 12 月 31 日,在满足一定条件的情况下(例如这类企业的市值应低于 7 亿雷亚尔,年总收入应低于 5 亿雷亚尔),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免于征收个人所得税。

## 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

如非居民纳税人取得的收入无专门规定的税率,则适用 15%税率;如有专门规定的税率,则适用该税率。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:

表 12 常见不同所得类型及其适用税率

税率	类型
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> <li>4. 非居民纳税人提供的软件即服务(SaaS)需要计算机科学方面的专业知识,并且源自具有明确技术含量的自动化结构,因而被视为提供技术服务,需按 15%的税率进行税费征收。</li> </ol>

税率	类型
25%	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所得、来源于巴西的权益性所得 25%的税率进行税费征收； 2. 非居民纳税人从巴西取得的任何形式任职受雇所得将适用 25%税率，且不得作税前扣除； 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%征收最终预提所得税，无任何扣除项。

向非居民个人支付以下发生在境外的费用，可免征预提所得税：

(1) 为教育、科学或文化目的而支付的款项，包括学费、会议或研讨会费用、能力考试费用；

(2) 国外医疗相关的医疗费和住院费（包括家属医疗）。

就此而言，根据 2018 年 2 月 27 日在《官方公报》（DOU）上公布的第 661/2017 号私人裁定，就居住在巴西的专业人员所获得的培训服务向境外个人或法人实体支付的款项，应按 15%的税率缴纳预提所得税。这些款项被定性为发生在境外的技术服务费（向位于较低税收管辖区的个人支付相关款项时，税率为 25%），而不被视作可免征预提所得税的教育或科学开支。巴西税收协定通常规定，技术服务和技术援助服务费的税务处理应遵循特许权使用费的税务处理方式。具体规定载于税务机关在税收协定签署后发布的议定书或声明法案中。

### 2.3.2.3 个人所得税申报及扣缴方式

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 申报制度

### （1）申报要求

纳税人需要每年提交一份年度纳税申报表（declaração de ajuste manual），内容涉及年度所收到的所有收入、预付款、扣除项目、受抚养人以及评估个人所得税所需的所有其他信息。

巴西联邦税务局制定了 2022 年度居民个人就所得进行个人所得税申报的规则。在 2022 年度满足以下任一条件的个人须进行个人所得税申报：

- ① 应纳税所得超过 28,559.70 雷亚尔；
- ② 免税收入、不征税收入或仅在收入来源地被征税之收入的数额超过 40,000 雷亚尔；
- ③ 取得应纳税的处置资产或权利资本收益；
- ④ 应纳税资本收益超过 40,000 雷亚尔，或在证券交易所、期货或类似市场交易的金额超过 40,000 雷亚尔；
- ⑤ 来源于农业生产活动的年度总收入超过 142,798.50 雷亚尔；
- ⑥ 截至 2022 年 12 月 31 日，所持有的资产或权利（包括裸地）的总价值超过 300,000 雷亚尔；
- ⑦ 选择根据第 11196/2005 号法律第 39 条，就出售住宅地产的资本收益申请免税；
- ⑧ 在 2022 年的任何时候成为巴西居民，并于 2022 年 12 月 31 日之前一直维持这一身份。

纳税人须在 2023 年 3 月 15 日至 2023 年 5 月 31 日期间通过报税程序（Programa Gerador da Declaração）提交纳税申报表。纳税人可通过税务机关网站和门户网站 e-CAC，也可通过智能手机、平板电脑或类似设备使用“个人所得税申报（Meu Imposto de Renda）”应用程序获取“个人所得税申报（Meu Imposto de Renda）”服务。

### （2）税款缴纳

对于在巴西不涉及预提所得税的收入，纳税人需要按月缴纳个人所得税，每月缴纳的个人所得税款可以在完成年度纳税评估后进行抵免。

## 2.4 增值税

### 2.4.1 工业产品税概述

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。

此章节将对工业产品税进行介绍，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 工业产品税纳税人

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。如纳税人享受免税待遇，则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 工业产品税应税对象

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：

- (1) 将原材料或半成品转化成新产品；
- (2) 改善现有产品的功能、用途或外观；
- (3) 单独零件组装成新产品或其他组件；
- (4) 对成品进行包装，用于销售而非仅用于运输；
- (5) 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），则需谨慎分析，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 工业产品税纳税地点

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 工业产品税纳税义务发生时间

IPI 按月申报。IPI 纳税义务发生时间为：

- (1) 货物离开纳税人机构的当天；
- (2) 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；
- (3) 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 工业产品税税率

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。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。

考虑到新冠疫情的影响，巴西联邦政府下调了各类商品（如塑料、化学品、食品和蔬菜）的 IPI 税率。

#### 2.4.1.6 工业产品税进项税抵扣

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。

用于生产应税产品的原材料、半成品和包装物等，已支付的税金（IPI 进项税）可以用于抵扣应税金额。

采购产品并不构成新产品的一部分，而是用于生产应税产品，也会产生 IPI 进项。包括：需进行折旧的工具，或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构成固定资产的一部分，而且仅用于生产流程，也可以用于抵扣。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 工业产品税税收优惠

根据巴西税收法规，以下项目可以享受 IPI 免税优惠：

- (1) 加工食品和点心直接销售给消费者，无特殊容器盛装；
- (2) 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；
- (3) 独立工人制衣或制作类似物品并与消费者直接交易；
- (4) 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；
- (5) 药店制药并直接销售给消费者；
- (6) 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；
- (7) 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；
- (8) 按照生产商的保证，无偿修复不良产品，甚至是更换产品；
- (9) 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。



2018年12月14日,税务机关公布的第221/18号私人裁定明确:对运往玛瑙斯自由贸易区(FTZ)的产品,自进入FTZ时免征联邦IPI。进入保税区供内部消费、使用或工业化的产品,或经海关仓库运往亚马逊西部地区的产品(不包括武器弹药、香水、烟草、客车和酒精饮料),不缴纳IPI。

如果在保税区产品出口前发生应税事件,则在下列累加条件下,对用于维修服务的备件免征IPI:

- (1) 雇佣服务的第三方位于保税区内;
- (2) 货物是服务雇主的固定资产;
- (3) 这些服务是由保税区以外的机构提供。

### 2.4.3 工业产品税应纳税额

IPI的计税基础是:

- (1) 出口是海关完税价格,增加关税和其他费用(运费、保险费等);
- (2) 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,则不包括在税基中;
- (3) 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税基中包含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 申报制度

- (1) 申报要求

企业需要在每年 3 月的最后一天前，通过以电子格式或互联网申报的形式，向税务机关申报上一年度经营情况的增值税申报表 (*Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados, DIPI*)。

## (2) 税款缴纳

企业须在与涉及申报评估月份的次月第 15 日之前完成税款缴纳。具体情况可能会规定不同的截止日期。

## 2.5 其他税（费）

### 2.5.1 净利润社会赞助费

CSLL 根据联邦宪法第 195 条第 I 款制定，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。

税务学者和行政法院判例法的主流观点认为，在 1989 年 1 月 1 日开始实行 CSLL 之前，只有巴西签署的税收协定才涉及 CSLL。在 Oxitenno 一案中，针对巴西与奥地利和西班牙签署的协定，巴西税务上诉委员会 (CARF) 裁定，相关协定涉及 CSLL，原因在于 CSLL 是在这些国家签订协定之前设立的，并且其实质上与所得税类似。然而，同一法院的另一法庭裁定，巴西与奥地利和西班牙签署的协定并不涉及 CSLL，原因在于 CSLL 并非是一种税收，而是一种社会保障费用，而相关协定仅旨在协调税收问题。针对 1989 年 1 月 1 日之后签订的税收协定，只有在协定所涉税种清单或议定书中明确提及 CSLL 时，

才会将其纳入实质性范围。鉴于上述不同意见，第 13, 202/2015 号法律最终规定，出于解释目的，巴西缔结的税收协定确实将 CSLL 纳入了其实质性范围。

## 2.5.2 社会保障金费

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（国家最高法院在诉讼 574, 706 中裁定 ICMS 不包含在征税基数中）、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，出口商品和劳务收入无需缴纳 COFINS。

第 13, 043/2014 号法律扩大了 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。在企业所得税中执行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 2018 年 2 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。

根据 8,426/2015 号法令，从 2015 年 7 月 1 日起，COFINS 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：

- (1) 商品和劳务出口；
- (2) 贷款和融资协议所产生的负债；

(3) 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，执行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）。据此，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 5.8% 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。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。

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

海关完税价格或服务协议价款征收。从 2013 年 10 月 10 日起，进口货物的 COFINS 征收基础是海关完税价格。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）。当服务在巴西执行或在巴西境外执行但在巴西验证“结果”时，进口服务需要征收 COFINS。对本规则中“结果”的定义存在争议，这可能导致关于征收 COFINS 的验证。

根据适用于特定纳税人的税收裁定 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。

根据适用于特定纳税人的税收裁定 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。适用于特定纳税人的税收裁定 544/2018 号明确，对于非居民个人向另一非居民个人支付的向巴西居民提供的进口服务的相关款项不征收 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）。

14,288/2021 号法律明确，从 2022 年 4 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对特定产品（如鞋、手套、车辆、降落伞、毛皮和皮革）的进口额外征收 1% 的 COFINS。企业应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,或者这些信息在机构内的平台中直观显示,没有达到上述要求的企业将会受到行政处罚。

截至 2022 年 12 月 31 日,巴西政府对列明燃料(如柴油、生物柴油、液化石油气、石油衍生物及天然气)的国内交易及进口均适用 COFINS 零税率优惠。

考虑到新冠疫情的影响,巴西政府根据受紧急事件影响行业复苏援助计划(Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos),在 2026 年之前将对相关实体将适用 COFINS 零税率优惠(第 14,148/2021 号法律和第 7,163/2021 条例)。

### 2.5.3 社会一体化税

企业纳税人根据总收入缴纳 PIS。与 COFINS 相似,PIS 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 1,911/2019 号法律规定的非累计制度。

依据 9,718/1998 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 1285/2012 的规定,也同样允许扣除。出口货物和服务收入不征收 PIS,就该项豁免而言,规范性裁决第 1/2018 号规定了出口服务的含义,这同样适用于判定 COFINS 的豁免。

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:

- (1) 商品和劳务出口;
- (2) 贷款和融资协议所产生的负债;

(3) 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)。

在企业所得税中执行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)。据此, 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。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. 26%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。同时包括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。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)。当服务在

巴西提供或在巴西境外执行，但在巴西验证“结果”时，进口服务需要征收 PIS。

根据适用于特定纳税人的税收裁定 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。

根据适用于特定纳税人的税收裁定 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。适用于特定纳税人的税收裁定第 544/2018 号规定，对于非居民向另一非居民支付的向巴西居民提供的进口服务的相关款项，不征收 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%。

2022 年 12 月 31 日前，巴西政府对列明燃料（如柴油、生物柴油、液化石油气、石油衍生物及天然气）的国内交易及进口均适用 PIS 零税率优惠。

考虑到新冠疫情的影响，巴西政府根据受紧急事件影响行业复苏援助计划(Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos)，在 2026 年之前将对相关实体适用 PIS 零税率优惠（第 14, 148/2021 号法律和第 7, 163/2021 条例）。

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）。



企业应在发票和收据上列明收取的税款（百分比），这些税款是产品销售价格或提供服务总金额中的一部分，包括 PIS。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，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）

为保障终止雇佣关系时足额支付遣散费，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）。

员工被解雇或退休，可以取走存放在其名下冻结账户内的存款。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（SESI）/商业社会服务费（SESC）

SESI/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% 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。雇主应按工资总额以及总收入支付社会保障金。

### 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（联邦最高法院表示，将产假工资计入税基的做法违反宪法规定）。金融机构应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 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和与其签订合同的个体业户的社会保障金。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）。2022 年，工资基数上限是 7,087.22 雷亚尔。

根据 9,711/1998 号法律，公司支付给其他公司的特定服务费，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。

在 2023 年 12 月 31 日之前，特定商业部门可以选择按总收入计算缴纳社会保障金而不是按照标准的社会保障金缴款。

### 2.5.5.2 雇员支付的社会保障金

巴西公布了自 2023 年 1 月 1 日起适用于雇员的社会保障金缴费标准表，具体如下：

表 13 社会保障金缴费标准表

月工资（巴西雷亚尔）	累进缴存比例（%）
不超过 1,302.00	7.5
1,302.01-2,571.29	9
2,571.30-3,856.94	12
3,856.95-7,507.49	14

自 2023 年 1 月 1 日起，社会保障金的最高月缴费工资基数从 7,087.22 雷亚尔上调至 7,507.49 雷亚尔。

### 2.5.5.3 按总收入支付的社会保障金（CPRB）

根据 12,546/2011 号法律,由第 13,670/2018 号法律修订并由规范性法规第 1,436/2013 号、1,812/2018 号、14,020/2020 号和 14,288/2021 号规定,在 2023 年 12 月 31 日之前,部分特定行业的企业可以选择根据其总收入的一定比例计算社保金。

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,则需缴纳 CPRB。现实中,次要活动属于适用范围不需要缴纳 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。

约有 56 个行业满足按总收入计算社保金的条件,但由于第 13,670/2018 号法律的颁布,这一数字在大幅减少。目前,建筑基础设施工程、汽车行业、机械设备行业、纺织、信息技术、通信技术和货运服务等仍可以按照总收入计算社保金。根据公司行业和产品不同,适用费率从 1%到 4.5%不等。在提供某些服务的情况下,公司必须在向缴纳 CPRB 的企业付款时按照 3.5%的税率进行扣缴。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。

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。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。

#### 2.5.5.4 工伤保障费 (SAT)

雇主应缴纳 SAT,当雇员死亡、残疾或因公发生意外事故时,需提供补偿。

雇主应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 金额时予以考虑。

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。

#### 2.5.5.5 教育经费

教育经费是由 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：

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

以下实体免缴职工教育经费：

- (1) 联邦政府、州政府、联邦特区和市政府；
- (2) 公共机构；
- (3) 社区学校、宗教或慈善机构；
- (4) 法规规定的文化机构；
- (5) 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

城市土地和建筑需缴纳城市房地产税。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。

对城市房地产征税不仅是为了提高税收收入，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。

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，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

农村土地税（ITR）按照联邦宪法第六章第 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 是由巴西税务机关评估的一种联邦税。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：

（1）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；

（2）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；

（3）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 波利戈诺河）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

任何纳税人生前发生的不动产转让以及不动产权（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:

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

但是, 如公司取得不动产主要是用于不动产买卖和租赁, 则不适用以上优惠。

不动产转让税税率是由市政府的相关法规决定的(许多城市采用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 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。

根据第440/2020号条例, 经由空运或海运旅客为个人自用或消费而购买的价值不超过1,000美元的商品或者陆运、河运、湖运旅客所购价值不超过500美元的商品可免征关税, 某些商品可能会适用数量限制。根据第307/2014号条例修订, 旅客在港口或机场免税店所购商品的免税额度不超过500美元。

信息技术和电信设备(如打印机、移动电话和笔记本电脑)、液压电机、压缩机和干燥机等产品, 适用零税率。

为减轻通胀影响，根据 317/2022 号决议，将进口乙醇和六种非巴西产的快销消费品的进口关税降至 0%，有效期至 2022 年 12 月 31 日。关于对进口货物所征收的 PIS 和 COFINS。

### （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，税率最高可达 150%。但目前绝大多数产品的出口关税都降低为零。

### （3）特殊关税制度

第 1, 291/2012 号规范指南及 1, 612/2016 号规范指南规定了由自动化系统控制的工业仓库特别关税制度（Recof），以及由公共电子记账系统控制的工业仓库特别关税制度（Recof-Sped）。在这些制度下，受益人如果进口或从国内市场采购商品进行工业化生产以用于出口或在国内销售，可暂缓征收关税。为了继续受益于这类制度，企业每年的出口额至少应相当于通过该制度进口商品总值的 50%。此外，在工业化生产中，其每年至少应使用通过该制度进口商品总值 70% 的商品。该制度有效期为 1 年，针对某些生产周期较长的产品，其适用期限可再延长 1 年。

## 2.5.9 机动车辆税

机动车所有人就机动车所有权缴纳州税，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）。

## 2.5.10 商品流通服务税

### （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。该税种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。

## (2) 纳税人

通常纳税人是指：

① 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；

② 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。

以下事项被认为是应税交易：

① 产品的寄售、转移和销售；

② 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；

③ 转移使用未超过 12 个月的固定资产，但资产退回原始场所或同一所有者的其他场所除外；

④ 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）；

⑤ 从巴西其他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；

⑥ 在政府主办的拍卖会上购买被没收的进口产品或商品；

⑦ 开始任何方式（包括高架桥）州际或城际运输服务；

⑧ 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；



⑨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。

涉及柴油、生物柴油、汽油、无水乙醇和液化石油气的交易仅须缴纳一次商品流通服务税，各州实行统一税率。根据 192/2022 号补充法律，燃料生产商和进口商均为商品流通服务税纳税人。就商品流通服务税而言，从国外进口燃料时和燃料从本地离开纳税人常设机构时，视为发生应纳税行为。

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（如软件下载、流媒体和云计算）销售给最终用户或由最终用户进口的标准化数字产品（如软件包、游戏、应用程序、电子文件）的交易按 5%征收 ICMS。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，纳税人是进行交易或电子平台的所有者。如果纳税人未在该州注册，各国可以将征税的责任转移给金融中介（例如：信用卡管理员）或最终消费者。在进口交易中，税款的征收必须通过信用卡或借记卡管理员或外汇中介金融公司进行。

目前，各州和市政当局之间就数字交易税收问题存在争议。市政当局对提供服务获得的收入征收 ISS，而各州对销售货物获得的收入征收 ICMS。由于这两种税是相互排斥的（它们不能在同一笔交易中征收），并且由于根据巴西法律和判例法，数字交易不能轻易地被认定为服务或销售商品，因此就应该征收哪种税进行了讨论。在巴西联邦最高法院审理第 5,958 号违宪直接诉讼时，对 106/2017 号的合宪性进行了讨论。然而，鉴于该法院对第 1,945 号和第 5,659 号违宪直接诉讼所作判决，从软件授权许可时已征收服务税，不能再对软件下载和数据电子转移征收商品流通服务税的角度来说，该案未经判决即告结案。

#### （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：

- ① 产品供应为产品发货或所有权转让二者孰早的时间；
- ② 进口产品为清关的当天；
- ③ 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；
- ④ 不同州或城市间的运输服务为服务提供的当天；
- ⑤ 通信服务为发生、发出、接受、播送或以任何形式展示当天；
- ⑥ 进口服务为服务提供的当天；
- ⑦ 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：

- ①最高税率由联邦参议院确定；
- ②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；

③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%；

④对电力供应、燃料、天然气、运输和电信服务适用 25%的税率；自 2022 年 7 月起，该适用税率受联邦上限规限（第 194/2022 号补充法律），根据该补充法律，上述产品和服务的税率不得高于州平均税率（通常为 17%或 18%）。然而，一些联邦州对上述补充法律提出了违宪诉讼（ADI 7195），目前正在等待联邦最高法院的裁决；

⑤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一般税率是 17%或 18%，最高税率从 25%到 38%不等。标准数字产品适用 5%的特殊税率，如出售给最终消费者或由最终消费者进口并通过电子方式（如软件下载、流媒体和云计算）交付的打包软件、游戏、应用程序和电子文件。

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。

涉及柴油、生物柴油、汽油、无水乙醇和液化石油气的交易，按各州代表组成的国家财政政策委员会（Conselho Nacional de Política Fazendária）厘定的统一税率征税。

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，单一 4%的税率取代州际交易普遍适用的 7%或 12%税率，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（87/2015 宪法修正案和第 93/2015 州协定）：

①发货州按州际税率征收 ICMS；

②按州际和内部税率差计算的 ICMS，按比例收取和分配，直到 2019 年起 100%属于目的州。

#### （8）免税

提供下列产品可以免税：

①出口的加工制品和半加工制品；

②对境外个人提供的服务；

③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；

④法律上作为金融资产或外汇工具的黄金；

⑤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）；

⑥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，经全国财政政策委员会的一致批准方可通过 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所有联邦州的三分之二和每五个地区联邦州的三分之一。

制定新的并扩大现有的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，施行与邻州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（巴西称作非累积原则）。

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。

### 2.5.11 社会服务税

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。

在进口服务的情况下，纳税人是提供服务的非居民。第 116/2003 号补充法律允许市政当局通过市政法律确定第三方负责缴纳税款。此外，法律还指出，不管这条规定如何，在服务进口的情况下，巴西的服务接受者也承担一定的 ISS 的缴纳义务。这就引发了在进口服务的情况下，判定谁是 ISS 的实际纳税人，即该税实际上应由服务接受者负担（作为支付服务之外的额外费用）还是应由服务提供者负担（作为预提税）存在争议。这种不确定性可以由市政当局通过确定谁是市

政法规定的纳税人和规定如何征税来解决。然而，许多城市尚未颁布这方面的法律。

服务出口免征 ISS，除非服务在巴西发生并且“结果”在巴西得到核实—即使服务费由非居民支付。在这种特殊的情况下，应该缴纳 ISS。对本规定中“结果”的定义存在争议，这可能导致关于豁免适用的讨论。

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，则服务发生所在地被视为供应商所在地。某些服务适用于特殊规定，如建筑工程在任何情况下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），并规定了例外情况和确定此类服务由客户（“服务接受者”）所在的市政当局征税。然而，2018 年 3 月 23 日，鉴于市政当局之间的管辖权冲突，联邦最高法院因此规定违反了法律确定性的宪法原则而中止了这项修正案。法院认为，这一变化要求明确“服务接受者”的概念，以避免造成严重的法律不确定性和可能的双重征税。

第 157/2016 号补充法律还将通过互联网提供音频、视频、图像或文本内容的行为列入 ISS 征税清单。各州还被授权对数字交易征收 ICMS 税，这一事实引发了对该专题的讨论。

2020 年 11 月 4 日，联邦最高法院裁定，对软件授权许可仅征收服务税（第 5659 号和第 1945 号违宪直接诉讼）。判决发布人指出，根据最高法院的理解，将软件授权许可列入《补充法》第 116/03 号服务清单附录这一简单事实，意味着交易总值缴纳 ISS 后，不可再对该交易征收 ICMS。

2020 年 9 月 24 日，根据第 175/2020 号补充法律规定，对于健康援助计划、兽医援助计划、基金管理、财团（类似于资产和房地产购置金融服务），以及信用卡、借记卡和租赁服务等服务，其 ISS 应缴纳给客户所在的市政当局。此外，所收取的 ISS 将由服务提供商所在的市政当局和客户所在的市政当局分割。为了给各市政当局提供法

律确定性，这些新规将逐步实施。预计自 2023 年起，所有到期应付的 ISS 款项均将由客户所在地的市政当局收取。

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）。2020 年 6 月 8 日，联邦最高法院认定，对特许经营协议征收 ISS 符合宪法规定。

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，税率介于 2%-5% 之间。

## 2.5.12 金融操作税

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该税种的税率，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。据此，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，上述信息也可以在机构内的平台中直观显示，未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。

巴西联邦政府允许 IOF 税率上调至 25%，但仅适用于未来的交易。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。

根据加入经济合作与发展组织讨论结果，巴西承诺在 2029 年前废除对外汇交易征收的 IOF。因此，10,997/2022 号法令规定逐步降低外汇交易的金融操作税税率直至 0%。

### （2）信贷交易

目前，纳税人授予贷款交易的日税率为 0.0041%（债务人是纳税人），或 0.0082%（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。

对 2021 年 9 月 20 日至 2021 年 12 月 31 日期间发生的信贷交易征收的 IOF 每日税率上调如下（0.38% 的一般税率保持不变）：

- ① 法人实体或公司：0.00559%（日税率）/2.04%（最高年税率）；
- ② 个人：0.01118%（日税率）/4.08%（最高年税率）。

自 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，仅限资金用于以下情形：

① 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；

② 出口消费品的生产；

③ 电能部门；

④ 液体散货出口交易的相关业务；

⑤ 工程项目；

⑥ 技术创新；

⑦ 高精尖技术领域、工程形成技术或产能的相关投资项目；

⑧ 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。

根据 2021 年 12 月 1 日颁布的与国家小型企业支持计划（Pronampe）、紧急信贷获取计划（PEAC）和信贷刺激计划（PEC）有关的第 2020 号和第 14,257 号法令规定，小型企业在 2022 年 4 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日期间签订的信贷交易，适用 0% 税率。

### （3）证券

#### ① 股票

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

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：

A. 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；

B. 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。

### 2.5.13 经济领域介入费

#### (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 日后发生的应税对象，用于激励大学和企业联合创新的项目（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商标、专利和提供技术、转让以及提供技术服务和援助的对价，按特许权使用费总金额的 10%税率缴纳 CIDE。2018 年 9 月 11 日，税务诉讼委员会发布第 127 号决定，无论是否进行技术转让，都对进口技术服务征收 CIDE。

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。

巴西联邦税务局在公报上发布的第 99/2018 号私人裁定规定：无论税费由谁承担，对境外汇款征收的 CIDE 的计税基数，是支付给非居民的净收入加上支付的预提税。根据第 158 号约束性裁决（Súmula 158），即使巴西的付款人缴付预提税，对向境外支付的款项征收的预提税也计入经济领域介入费（CIDE）税基。

除转让软件版权（包括技术转让/源代码）外，跨境支付软件使用权的费用不需要缴纳 CIDE。

在特定情况下，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。

### 2.5.14 数字领域介入费

目前，巴西正在讨论对数字经济征税的不同提案。此前，美国曾就巴西的数字经济征税问题展开调查，但由于调查结果显示，巴西尚未对数字经济征税，因此决定终止调查。但美国表示，如果巴西继续审议通过拟议税种，则可能会开展新一轮调查。

巴西签署了一项协议，旨在实施双支柱方案，以应对数字经济带来的税收挑战，其中包括向市场税收管辖区分配征税权的关键要素（支柱一）。因此，预计将签署一项多边公约，要求缔约方取消所有数字服务税和其他相关类似措施——公约中将包括相关类似措施的详细定义。2021 年 10 月 8 日签署的联合声明还表示，自 2021 年 10 月 8 日至 2023 年 12 月 31 日或相关多边公约生效之日（以较早者为准）起，不会施行任何新颁布的单边举措，这意味着下文部分提案的

制定可能会受到影响。

#### (1) 经济领域介入费-数字服务

巴西众议院正在审议一项提案，其中提议对巴西居民企业或非居民企业从其向巴西市场提供的数字服务中所获得的总收入征收经济领域接入费-数字服务（CIDE-Digital）。该提案于 2020 年 5 月 4 日作为第 2358/2020 号法案提交众议院。

根据此提案，如果居民企业或非居民企业在某日历年度的收入达到以下任一标准，则将其总收入征收 CIDE-Digital：

- ① 全球年收入超过 30 亿雷亚尔；
- ② 巴西市场总收入超过 1 亿雷亚尔。

税务机关将对企业的以下来源收入（即应税事件）计征 CIDE-Digital：

- ① 在数字平台上为巴西境内用户展示广告；
- ② 提供数字平台，以便各用户可通过相关平台直接就商品销售或服务提供进行联系和互动，前提是其中一个用户位于巴西；
- ③ 巴西境内用户传输相关数据，而这些数据由此类用户在使用这些数据平台时生成或收集。

CIDE-Digital 按累进税率征收，具体如下：

- ① 总收入不超过 1.5 亿雷亚尔，适用 1% 的税率；
- ② 总收入介于 1.5 亿雷亚尔至 3 亿雷亚尔，适用 3% 的税率；
- ③ 总收入超过 3 亿雷亚尔，适用 5% 的税率。

通过位于巴西的设备访问数字平台的用户将被视为位于巴西的用户。税务机关将根据访问数字平台的 IP 地址来确定访问设备的物理位置，除非该 IP 地址被人为修改而反映不同物理位置，在这种情况下税务机关可以使用其他可用的手段来评估访问设备的地理位置。

CIDE-Digital 应在应税事件发生后次年 3 月的最后一个工作日之前缴付。

在理由部分，该提案提到 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目，认为在达成全球解决方案之前，有必要采取单边措施解决数字经济领域征税不足的问题。其中进一步指出，CIDE-Digital 遵循欧

盟委员会提出的数字税概念，且这一概念已在意大利和法国等国落地实施。由于 CIDE-Digital 具有供款的性质，因此，相关收入将注入国家科技发展基金费（FNDCT）。

### （2）数字服务社会贡献费

一项补充提案于 2020 年 8 月 19 日提交给巴西议会，其中提议对居民企业或非居民企业从其向巴西市场提供的数字服务中所获得的总收入征收数字服务社会贡献费（CSSD）。

根据此提案，如果居民企业或非居民企业在某日历年度的全球总收入超过 45 亿雷亚尔，则应对其总收入征收数字服务社会贡献费。

税务机关将对企业的以下来源收入（即应税事件）计征数字服务社会贡献费：

- ① 在数字平台上为巴西境内用户展示广告；
- ② 提供数字平台，以便各用户可通过相关平台直接就商品销售或服务提供进行联系和互动，前提是其中一个用户位于巴西；
- ③ 巴西境内用户传输相关数据，而这些数据由此类用户在使用这些数据平台时生成或收集。

数字服务社会贡献费按 3% 的税率征收，并应在应税事件发生后次月的 10 日之前缴付。

所征收的数字服务社会贡献费将用于巴西联邦政府实施的最低收入保证计划。

在理由部分，该法案提到 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目，认为在达成全球解决方案前，有必要采取短期措施解决对数字巨头征税不足的问题。其中进一步表明，数字服务社会贡献费遵循欧盟委员会提出的数字税概念，且这一概念已在法国等国家落地实施。

### （3）商品和服务费

近期巴西国会正在审议开始征收商品和服务费（CBS）的提案。该提案旨在将现有 PIS 和 COFINS 统一成商品和服务费。根据该提案，对于提供服务和销售商品的法人实体（包括从事进口业务的非居民实体），将根据其总收入征收 12% 的商品和服务费。

根据该提案，数字平台是指在涉及销售商品和服务的交易时，以远程方式在供应商和买方之间充当中介的任何法人实体。仅提供下列活动之一，但不根据销售情况收取服务费的实体不视为数字平台：

- ① 提供互联网接入；
- ② 处理付款；
- ③ 广告；
- ④ 寻找供应商。

该法案的正当理由提及其遵循了各市场管辖区域调整各自税收制度以适应经济数字化的 OECD/G20 BEPS 项目建议，且参考了第 1 项行动计划中的目的地原则，保留了进口税，并遵循针对巴西数字平台和其他服务供应商的简易注册指引。

#### （4）数字社会保障金费

近期巴西国会正在审议开始征收数字社会保障金费（COFINS-Digital）的提案。根据该提案，利用数字平台创收的法人实体将按其总营收的 10.6% 缴纳 COFINS-Digital。居民和非居民法人实体的全球数字服务月度总营业收入超过 2,000 万美元、巴西数字服务月度总营业收入超过 650 万雷亚尔的，须缴纳 COFINS-Digital。

该法案的正当理由提及其参考了 OECD/G20 BEPS 项目及其关于消费者所在地（不考虑企业所在地）的课税指导原则，且还将法国和西班牙施行的数字服务税作为效仿模范来参考。

### 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：

- （1）商船（海洋货船）改造附加费（AFRMM）；
- （2）港口与海岸管理费（DPC）；
- （3）国家科技发展基金费（FNDCT）；
- （4）国家教育发展基金费（FNDE）；
- （5）国家殖民与农村改革捐助费（INCRA）；
- （6）小企业援助服务费（SEBRAE）；
- （7）全国商业服务培训费（SENAC）；
- （8）全国运输业服务培训费（SENAT）；

- (9) 全国工业服务培训费 (SENAI) ;
- (10) 全国农村服务培训费 (SENAR) ;
- (11) 工业社会服务费 (SESI) ;
- (12) 商业社会服务费 (SESC) ;
- (13) 合作社社会服务费 (SESCOOP) ;
- (14) 运输业社会服务费 (SEST) ;
- (15) 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

巴西税务机关是按照有利于税收统一执法和分级管理的原则而设置的。联邦、州、地方三级政府分别设有税务机关，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。巴西联邦税务局组织架构请见附录一。

#### 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，应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和管理

#### 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，需要在联邦税务局（Receita Federal）网站申请企业纳税人识别号（CNPJ），CNPJ是企业 在巴西唯一的法

定身份识别标志。所有企业无论其执行何种税收制度，都必须在联邦税务局网站登记并更新其注册信息。

企业取得 CNPJ 后，即可拥有法律规定的各项权利，如开具发票、开设金融账户、申请贷款、雇佣员工等，同时也要承担纳税及年度所得税申报的义务。

### 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（如水电费缴费单等），提交申请完成后到联邦税务局或财政部（不同地区部门不同）申领 CPF 证明。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

近年来，巴西会计制度正逐步与国际会计准则（IFRS）接轨。从 2010 年起，巴西上市公司的合并财务报表必须完全遵循 IFRS 的各项规则。

企业应及时、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，企业应在法定时限内保存凭证及相关账簿。

任何应税事项均应开具发票，从而为业务运营提供支持并使之合法化。发票用于将收入与支出的 IPI 纳入 IPI 账簿中。

企业应在发票和收据上注明产品售价或服务费中所含的 IPI 等税金（税率）。因此，企业必须在发票和收据中列明所涉产品征收的市政府税、州政府税和联邦税，企业也可选择在内部平台中直观公示此等信息，未满足上述要求的企业将面临行政处罚。

纳税人应将 IPI 账簿保存 5 年，用于登记应纳 IPI 和经核准的抵免项。

### 3.2.3 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在电子系统所执行的数据交叉上出现的不一致，告知纳税人申报税表中申报的金额和税务机关掌握的金额中存在的异常，并及时通知纳税人核实、整改。

最初，纳入预警系统的三种交易情况包括：

- (1) 面向联邦政府的销售收入；
- (2) 经营酒类和饮品业务的实体数据异常；
- (3) 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。在税务机关正式发起税务检查之前，纳税人均可对其纳税申报表进行修改，修改后的纳税申报不会导致其面临处罚。

在相应义务追诉时效期内，企业纳税人应保留其税簿及所涉交易的其他证明文件。根据巴西税法相关规定，该追诉时效期为 5 年。根据规定，若纳税人未能在规定的截止日期之前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义务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。

### 3.2.4 税务检查

通常，企业所得税由纳税人进行自我定期评估。（起不到总的作用，建议删除）

#### (1) 正式评估

税务机关有权对企业的下列行为作出正式评估：

- ① 纳税人未报送所得税申报表；
- ② 纳税人未能提供或说明税务机关在税收检查中所需要的相关信息，或提供的信息或说明不能满足税务机关要求；
- ③ 纳税申报不准确。

此外，如果企业未能缴足应纳企业所得税（包括根据年度实际利润制度计算得出的预计应纳税款），税务机关将发起纳税评估。

受新冠疫情影响，税务机关目前暂停执行联邦税行政征收的通知和部分程序机制。相关措施还包括暂停实施针对纳税人分期纳税制度之禁令或对不符合税务登记要求的情况进行记录。

### （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，通常由税务机关在纳税评估时针对下列情况发起：

- ① 纳税人未按税法要求保存贸易与纳税记录；
- ② 纳税人的记账凭证存在虚假、缺陷或错误，从而无法证明真实的交易情况，或无法根据账面利润数据确认纳税人应缴纳的企业所得税；
- ③ 纳税人不存在上述情况但选择按核定利润法计算并缴纳税款。

在强制核定利润制度下，应税基数为企业所取得的全部所得，然后按税法规定的百分比（1.92%到45%不等）进行计算，具体比例视纳税人开展的商业活动而定。强制核定利润制度采用一般企业所得税税率。

## 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关，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以满足税务合规性要求。

## 3.2.6 法律责任

### （1）利息

纳税人未在法定期限内缴纳的税款应支付利息，利息从应交税款截止日期次日起计算。纳税截止日期之后的首月按1%的利率计息，自第二个月起按市场利率（SELIC）利率计息。

政府不时宣布的应缴未缴税款的特殊缴纳方式，通常适用于特定时期，允许在更有利的情况下缴纳应缴未缴税款（如利率和罚款折扣、可分期付款等）。

### （2）罚款

如纳税人未取得税务机关的延期缴纳通知而延期缴纳税款，应按日缴纳 0.33% 的罚金，上限为应缴税款的 20%。

税务机关出具纳税评估结果，一般会对纳税人处以未缴税款 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，可减免 50% 的罚款。

如采用年度实际利润制度进行企业所得税纳税评估的纳税人未按月缴纳预估税款，则对其处以未缴税款 50% 的罚款。

如果纳税人未及时报送或未报送所得税纳税申报表，按税前年度净利润的 0.25% 按月计算罚款（最高为净利润的 10%；净利润不超过 360 万雷亚尔，最高 10 万雷亚尔；净利润超过 360 万，最高 500 万雷亚尔），可按照申报实际时间进行以下比率减免：

- ① 90%（如纳税人在原截止日期后 30 天以内申报）；
- ② 75%（如纳税人在原截止日期后 60 天以内申报）；
- ③ 50%（如纳税人在收到通知前申报）；
- ④ 25%（如纳税人在通知规定的期限内申报）。

2014 年 12 月 12 日，联邦最高法院在特别申诉 833106/GO 中裁定，税务罚款不得超过应缴税款金额的 100%，而此案涉及的州政府税（非所得税）罚款达应缴税款金额的 120%。法院认为，征收超过应缴税款金额的罚款违反了禁止州政府没收财物的这一宪法原则。此裁定仅对当事方具有约束力，但可作为先例，为针对税务罚款超过联邦税、州政府税和市政府税等应缴税款（包括所得税）100% 的诉讼裁决提供参考。

经特别行政征收程序核定存在税收欠款的纳税人（即税收欠款逾 1,000 万雷亚尔的纳税人），如未能按规范处理其税收欠款，将面临非罚金的额外处罚（如金融机构限制对其提供公共信贷和融资服务，以及拒绝其采用偿还税收欠款的特别方案）。

政府不时宣布的应缴未缴税款的特殊缴纳方式，通常适用于特定时期，允许在更有利的情况下缴纳应缴未缴税款（如利率和罚款折扣、可分期付款等）。

### 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诉讼。分区裁决办公室 (Delegado de Julgamento da Receita Federal do Brasil) 负责人就纳税人所提请诉讼作出第一级裁决。金融机构和类似实体提起的诉讼则由金融机构特别办公室 (Delegado Especial das Instituições Financeiras) 负责人作出第一级裁决。

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 天内通过税务上诉行政法院提请诉讼。该法院是独立存在的行政机构，由巴西财政部任命的公职人员（税务机关工作人员）以及由私人协会任命的纳税人代表构成。

如对税务上诉行政法院的裁决提出澄清申请，纳税人可在裁决之后的 5 天内向高级行政税务法院 (Câmara Superior de Recursos Fiscais) 提请诉讼，或在 15 天内提请特别上诉 (recurso especial)，高级行政税务法院由税务上诉行政法院的各庭庭长与副庭长构成。若提请上诉的裁决是基于对税法的解释，而非由税务上诉行政法院某分庭或高级行政税务法院裁决作出，则允许上诉。

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采取进一步的行动。

在税收协定方面，2018 年 11 月 29 日，巴西政府在巴西国家官方公报 (DOU) 发布了第 1,846/2018 号法规，在《税基侵蚀和利润转移行动计划》(AP-BEPS) 第 14 项行动计划的背景下，对税收协定的相互协商程序 (MAP) 进行了规范。根据该法规，相互协商程序可以是单边程序，即巴西税务当局在审查案件后能够完成该程序；或双边程序，即巴西税务当局与缔约对方的主管当局联系，寻求所涉案件的解决方案。

##### (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（即负责联邦税的联邦法院和负责州税及市税的州法院）对纳税评估提起诉讼。

诉讼类型因具体情况而异。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。此后，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和高等法院。

### 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按年度缴纳企业所得税。

按季度评税时，企业所得税应评税金额需包括本季度全部交易的实际利润，每季度视为一个纳税评估期。然后以上述应税基数按适用企业所得税税率计算出税款，此等税款应于该评估期次月的最后一个工作日之前缴纳。

如果选择按年度评税，则应税基数应以月收入总额（包括资本利得和其他收入）扣除已征税收入（8%到32%不等，取决于企业经营活动），然后按适用税率（取决于企业经营活动）进行计算。此等应税基数完全采用相关企业所得税税率。纳税人应于评估期次月的最后一个工作日前缴纳税款。已缴纳的企业所得税税款作为预缴款，可在12月31日（应税事项的真正发生时间）评估后作为年度企业所得税的抵免项。在纳税年度内，若纳税人认为其根据预计利润缴纳的企业所得税超过按实际利润计算所得，可通过减少或暂停计入资产负债表资产项目停止缴纳预计税款。在这种情况下，企业应编制一份包括截至目前所开展交易的中间资产负债表，并计算实际应缴纳的企业所得税。若纳税人根据预计利润缴纳的企业所得税超过根据资产负债表计算的实际应缴企业所得税，则纳税人可暂停缴纳预计税款，直至应缴税款追平已缴税款。

若在12月31日对企业所得税进行最终评估时，纳税人尚有需缴纳的任何未清税款，则应在次年3月的最后一日前缴清该税款。另外，

如果纳税人全年缴纳的企业所得税超过12月31日最终评估的企业所得税欠款，则超额缴纳的企业所得税可以抵消次年4月之前的应纳企业所得税，或以现金形式退还纳税人，或应具体要求抵消其他联邦税。

对于按季度或按年度缴纳的企业所得税（包括按月缴纳的预计税款），企业可考虑减去应税基数中所含收入的已纳预提所得税。

纳税人应在缴纳当年第一期企业所得税分期税款时选择按季度或按年度评估企业所得税，且只能在次年进行更改。

根据预计利润制度缴纳企业所得税的企业应按季度评估和缴纳企业所得税，因此，企业应将评税季度内进行的交易纳入考量，以确定根据预计百分比计算的应税收入（即预计利润制度的应税基数），然后按适用企业所得税税率计算企业所得税。

在预计利润制度下，纳税人可采用现金法确认已完成并按合同分期付款交易的收入。因此，在相应评税季度内，纳税人仅将实际收到的款项计入应税基数。

按季度缴纳的企业所得税，企业可考虑减去应税基数中所含收入的已纳预提所得税，且必须在该税款发生季度次月的最后一个工作日前缴清。

纳税人应在缴纳当年第一期企业所得税分期税款时选择按预计利润制度评估企业所得税，且只能在次年进行更改。

## （2）退税

根据补充法118/2005号，纳税人可从纳税之日起5年内要求退还或抵消不应缴纳的税款。

上述法律是否可以追溯适用（鉴于在该法律颁布之前，类似情况适用10年的时效），亦或仅适用于其生效之后征收的税款，仍有待商榷。

鉴于联邦法院（Supremo Tribunal Federal, STF）决定不予考虑该法律5年时效期的追溯效力，因此针对第118/2005号补充法生效之前所征税款的退税申请仍然适用10年的时效期，而在该法律生效之后（即2005年6月9日之后）提出的退税申请将适用5年的时效期。本决定为最终决定，且对纳税人和税务机关均具有约束力。

如税务机关拒绝受理退税申请，纳税人可就上述抵免项提起行政诉讼，并遵循适用于纳税评估的常规程序。

### 3.2.7.3 特殊监管

对一些特定的纳税人适用“差异化”和“特殊”税收监管制度，其中包括定期反复核查宏观经济变量、纳税人的应税行为及纳税人列名税费收缴的相关信息，以核实任何不一致之处。这些条例的适用对象包括纳税大户、欠缴税务机关大量税款的纳税人以及工资支出数额庞大的纳税人等。根据2020年12月24日发布于《官方公报》(DOU)的第5,018/2020号条例，2021年，满足以下任一条件的企业纳税人将适用“差别化”税收监管制度：

(1) 在审计前第二个财政年度的年度总营收达到2.5亿雷亚尔(含)以上；

(2) 在审计前第二个财政年度纳税申报单上已申报的税收抵免(DCTF)达到3,000万雷亚尔(含)以上；

(3) 在审计前第二个财政年度的应缴未缴的社会保险达到3,000千万雷亚尔(含)以上；

(4) 在审计前第二个财政年度的工资总额达到7,000万雷亚尔(含)以上；

(5) 在审计前第二个财政年度的进出口所得达到1.5亿雷亚尔(含)以上。

2021年，满足以下任一条件的企业纳税人将适用“特殊”税收监管制度：

(1) 在审计前第二个财政年度的年度总收入超过10亿雷亚尔；

(2) 在审计前第二个财政年度在纳税申报表中申报的欠税金额超过7,000万雷亚尔；

(3) 在审计前第二个财政年度的工资总额达到1亿雷亚尔(含)以上；

(4) 在审计前第二个财政年度应缴未缴的社会保险达到7,000万雷亚尔以上；

除这些标准外，2021年，税务机关还可运用其他参数筛选出适用“差异化”和“特殊”税收监管制度的企业。

### 3.3 非居民纳税人税收征收和管理

#### 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，在巴西未设有应税机构的非居民企业亦无需纳税申报，其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、银行账户以及在巴西金融和资本市场的投资）的非居民企业应在巴西联邦税务机关登记为税收居民。非居民企业还应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，但无需报送纳税申报表。

根据巴西国内法律，非居民企业向居民企业支付的款项无需代扣代缴税金。



## 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；
- (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、出口、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税收优惠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，但仍视为巴西公司与外国关联公司进行了交易。

#### 4.1.3 关联申报管理

关联方交易及受控外国企业相关信息应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

巴西法律没有规定纳税人所需准备的同期资料形式，纳税人应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。纳税人无需事先提交转让定价特定文件。巴西纳税人应在年度所得税申报表中注明受转让定价规则约束的交易、符合规定的转让定价方法、根据该方法计算出的参数价格、实际价格以及是否需要进行纳税调整。此外，如果税务机关提出要求，纳税人应提供相关文件证明其所选方法适用。在税务审计期间，纳税人应准备好相关证明文件，以便在税务机关要求时向其出示，并承担举证责任。

除此之外，法规 1,681/2016（Normative Instruction 1,681/2016）对国别报告义务作出规定。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，有提供国别报告的义务。巴西

的国别报告模板与 OECD 国别报告模板相同。纳税人应将国别报告与其企业所得税年度纳税申报表一并提交，并将文件命名为 Bloco W。企业所得税年度纳税申报表和 Bloco W 必须通过巴西联邦税务局每年发布的软件进行编制并交付，提交日期截至 ECF 所涉日历年次年 7 月的最后一个工作日。

#### 4.2.2 具体要求及内容

通过国别报告，巴西税务机关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：

- (1) 关联交易与非关联交易收入；
- (2) 所得税前的盈利或损失；
- (3) 所得税税款金额，在巴西还包括 CSLL 税款；
- (4) 应交所得税金额；
- (5) 股本；
- (6) 留存收益；
- (7) 员工人数；
- (8) 现金和现金等价物以外的有形资产。

此外，报告主体需确认：

- (1) 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；
- (2) 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）；
- (3) 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机关，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。2018 年 11 月 27 日起，巴西税务机关开始与其他司法管辖区的税务机关交换国别报告。

### 4.2.3 其他要求

任何外语文件应经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,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。OECD指南规定,转让定价应根据公司在交易中履行的职能、使用的资产和承担的风险予以确定,而巴西的转让定价规则基于法定利润区间和事先确定的计算方法。目前尚不明确第13项行动计划相关信息对于巴西的实用性。考虑到第13项行动计划(至少在短期内)不太可能对巴西的转让定价有所帮助,税务机关或将其用于其他方面的审查,如国际机构的本质、避免双重征税协定的应用、与低税收管辖区的交易和特惠税制等。

自2019年1月雅伊尔·博索纳罗(Jair Bolsonaro)就任巴西总统以来,新任经济部长保罗·盖德斯(Paulo Guedes)正式将工作重心转向OECD标准。OECD和巴西税务局于2019年12月18日发布联合报告,确定了巴西转让定价环境与OECD标准接轨的两条不同道路:一是立即全面接轨,二是逐步全面接轨。2020年期间,除了新冠肺炎疫情造成社会秩序混乱外,还发展出在OECD、巴西税务局和私营部门三者之间继续开展谈判的情况。为了更好地确定安全港规则的潜在用途以期在过渡期间减少可预见的问题,巴西开展了一项调查。2022年4月,巴西联邦税务局与OECD举行了一次联合高级别活动,介绍巴西新转让定价制度的主要特点。新的转让定价制度将确立转让定价应践行的、与OECD标准接轨的一般原则。2022年12月巴西政府颁布转让定价新规,旨在使巴西的转让定价实践向经合组织(OECD)《转让定价指南》趋同。自2024年1月1日起,巴西现行转让定价法规的多项条款即将废止。

### 4.3.2 转让定价主要方法

巴西的转让定价规定在许多方面不同于 OECD 指南，无论纳税人的具体情况或业务的特殊性（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，但巴西法规在诸多方法中都规定了固定利润区间，验证交易应落入该区间。

由于分散的转让定价法规未能由官方进行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/出口交易的转让定价规则

##### （1）进口交易

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。

如果适用一种以上的方法，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，则应进行企业所得税纳税调整；如情况相反，则不需调整。

##### （2）出口交易

法定出口关联交易的验证有五种方法：可比非受控价格法、批发价格法、零售价格法、成本法和出口报价法。

如果适用一种以上的方法，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，则应进行企业所得税纳税调整；如情况相反，则不需调整。

另外，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，巴西法律也做了相关规定。

#### 4.3.2.2 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。

#### 4.3.4 案例

##### （1）案例简介

本案是关于一家巴西公司 Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. 提起的“执行令”上诉。该公司质疑税务机关第 243/02 号规范性裁定的合法性，该项裁定为巴西转让定价再销售价格法引入了新的计算公式。纳税人要求获权使用第 9,430/96 号法律规定的再销售价格法原有公式。

转让定价规则由第 9,430/96 号法律纳入巴西国内法，该法原文载明在转让定价中必须采用预定利润率为 20% 的再销售价格法。第 9,430/96 号法律随后由第 9,959/00 号法律作出修正，即根据进口货物是否在巴西国内增值，将再销售价格法分为两种不同的利润率。再销售价格法继续规定了以销售价格为基数的 20% 本地利润率。第 9,959/00 号法律对用于生产的进口货物单独规定了利润率，在此情况下，利润率高达 60%。

1996 年 12 月 27 日第 9,430 号法律第 2 条和第 18 条第 2 节第 (d) 行原文如下：

“利润率为：

①百分之六十，对于用于生产的进口货物，按照扣除上述各项金额及国内增值金额后的再销售价格计算；

②百分之二十，在其他情况下，按照再销售价格计算。”

随后，巴西税务主管当局发布了第 243/02 号规范性裁定，进一步规定了针对本地生产的利润标准。第 243/02 号规范性裁定在计算再销售价格部分引入了更新，主要涉及进口货物用于本地生产的情况。关于再销售价格法下参照价格的计算，第 243/02 号规范性裁定在第 12(11) 条中的表述如下：

“就第 10 段而言，进口货物、服务或权利的参照价格应根据以下条款扣除国内增值部分以及百分之六十的利润：

I. 净销售价格：所生产商品销售价格的算术平均值，减除给予的无条件折扣、缴纳的销售税费及支付的佣金和经纪费；

II. 进口货物、服务或权利在所生产商品总成本中所占的百分比：进口货物、服务或权利的价值在所生产商品总成本中所占的百分比，根据公司的成本电子表格计算；

III. 进口货物、服务或权利在所生产商品销售价格中所占的份额：根据 II 计算得出的进口货物、服务或权利在总成本中所占的百分比，乘以根据 I 计算得出的净销售价格；

IV. 利润率：根据 III 计算得出的“进口货物、服务或权利在所生产商品销售价格中所占的份额”，乘以百分之六十的利润率；

V. 参照价格：根据 III 计算得出的“进口货物、服务或权利在所生产商品销售价格中所占的份额”对应的价值与按 IV 计算的百分之六十的利润之间的差额。

基于此，第 9,959/00 号法律对计算“利润率”的公式作出规定，明确 60%的利润率应基于净销售价格总额减除在巴西的增值部分。但另一方面，第 243/02 号规范性裁定规定，60%的利润率仅基于产品净销售价格中涉及进口货物、服务或权利份额的部分计算，这必然导致计算结果偏低。

此外，第 9,959/00 号法律和第 243/02 号规范性裁定似乎为计算参照价格规定了不同的方法。虽然根据第 9,959/00 号法律参照价格限制应以净销售价格总额为基础进行确定，但第 243/02 号规范性裁定仅根据净销售价格中所含进口货物的百分比确定价格限制，这似乎并非国会所希望的结果。

因此，根据第 243/02 号规范性裁定，针对本地生产采用再销售价格法计算出的转让定价结果，与根据第 9,959/00 号法律规定的机制所计算的转让定价结果不一致，这一点也由先前的第 32/01 号规范性裁定所证实。最后导致的结果就是，有关费用根据第 9,959/00 号法律允许扣除，而根据第 243/02 号规范性裁定不允许扣除。

第 9, 430/96 号法律和第 243/02 号规范性裁定在根据再销售价格法计算参照价格时所采用的公式存在差异,但这种差异仅在处理涉及进口货物在巴西增值的本地生产时才会体现出来。当进口货物在巴西不存在增值时,国会规定的利润率并非 60%,而是 20%。

### (2) 争议焦点

税务机关第 243/02 号规范性裁定规定的再销售价格法计算公式是否违法,适用的计算公式是否应为第 9, 430/96 号法律规定的计算公式。

### (3) 最终裁决

联邦地区法院认为,第 243/02 号规范性裁定超出了其自由裁量权,因而不合法。法院认为,第 243/02 号规范性裁定规定的再销售价格法计算公式违反了合法性原则,因为与适用第 9, 430/96 号法律进行利润调整相比,采用该公式可能增加纳税人应缴纳的所得税额。根据第 9, 430/96 号法律,利润率必须以加工后货物销售价格的算数平均值为基数计算,而根据第 243/02 号规范性裁定,法定利润率必须以进口货物在加工后货物再销售价格中所占的份额为基数计算。

联邦地区法院认为,第 243/02 号规范性裁定的这一规定显然与第 9, 430/96 号法律的规定相矛盾。法院指出,根据第 9, 430/96 号法律,再销售价格应在减除利润后确定,计算中考虑了国内市场货物的销售价格。第 243/02 号规范性裁定规定的公式考虑了进口货物在加工货物总成本中所占份额。

联邦地区法院认为,第 243/02 号规范性裁定规定的计算公式与第 478/09 号临时措施规定的公式非常相似。第 478/09 号临时措施的目的在于建立一种新的转让定价方法(即 resale-minus method)来取代现行适用的方法。该临时措施作为总统颁布的规范性文件具有法律效力,直至由议会在宪法规定的 120 天期限内予以批准或否决。法院认为,该临时措施试图制定的新方法所采用的计算公式与第 243/02 号规范性裁定规定的计算公式相似,这表明第 243/02 号规范性裁定中包含的条款明显超出了其仅有的规范功能,所涉事宜应通过议会颁布的法律条款来解决。



在反对意见中，一名法官认为，第 243/02 号规范性裁定的颁布是为了修正第 32/01 号规范性裁定的规定。按照第 9,430/96 号法律的规定，第 32/01 号规范性裁定规定的方法不能在计算参照价格时剔除在巴西的增值部分。他认同税务机关在本案中的观点：第 32/01 号规范性裁定规定的公式所允许的扣除额高于第 9430/96 号法律所允许的扣除额，因此才会颁布第 243/02 号规范性裁定，以改进计算方法，解决这一问题。

#### 4.4 预约定价安排

截至 2016 年底，巴西尚未出台关于预约定价安排（APA）的具体规定。于 2016 年 11 月 9 日颁布的规范性指令 RFB 1,669 第 5 条第 2 款提到，巴西税务机关可能会支持 APA，但至今仍未出台规定对相关程序进行规范。巴西自 1996 年出台转让定价法规以来，税务从业人员在将巴西法规与国际经验相比较时，APA 一直是其讨论的问题。但是，鉴于巴西的税收制度（联邦宪法和法规）并未授权巴西税务机关与纳税人进行“谈判”（即税务机关应收取纳税人应缴纳的所有税款），因此在巴西实行 APA 颇为不易。事实上，在巴西实行 APA 不仅需要出台具体的法律规定，还需加大力度对巴西的税收制度进行结构性改革，以解除就征收 APA 项下所有潜在税款的一般限制，从而避免未来 APA 本身引致争议。此外，RFB 的架构自然也需要进行调整，以确保 APA 切实可行。

考虑到巴西转让定价规则与《OECD 指南》接轨的最新进展，巴西地方税务机关透露，预约定价安排（APA）这一议题将作为其未来立法中预期创新的一部分。然而，法案草案尚未向公众征求意见。

#### 4.5 受控外国公司

##### 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的实体。巴西实体及其关联方（无论居民纳税人还是非居民纳税人，无论其取得的利润来自积极经营活动还是消极经营活动）

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，并增加至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，无论其所在的司法管辖地在哪，无论其取得的利润来自积极经营活动还是消极经营活动。

### 4.6 成本分摊协议管理

#### 4.6.1 主要内容

巴西转让定价规则中并未纳入成本分摊协议的明确定义，且并未出台任何有关成本分摊协议的税收规定，仅参照相关判例（主要为两家巴西公司间的判例）为成本分摊协议提供指导，以证明此类成本可予以扣除。

#### 4.6.2 税务调整

税务机关认为，应根据支出的性质（如服务）对成本分摊协议作出处理，即应遵循适用于服务的税收规定。此外，巴西在 2019 年 10 月 2 日的联邦公报中发布了私人裁定 276/2019（Private Ruling 276/2019），明确了成本分摊协议项下所涉款项的税务处理。<sup>[1]</sup>

### 4.7 资本弱化

#### 4.7.1 判定标准

巴西的资本弱化规则由法令 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，具体包括：

- （1）贷款由关联方发放（24 条）；

<sup>1</sup> 参见《巴西：明确成本分摊协议项下所涉款项的税务处理》（2019 年 10 月 4 日），News IBFD。

(2) 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（不论是法人实体还是自然人）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：

(1) 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其持有巴西公司权益价值的 200%；

(2) 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%；

(3) 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，将适用上述罚款规定。

## 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 中巴税收协定简介

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关于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: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等内容,其中双重征税的解决办法所占篇幅最大,足以体现税收协定的核心目的和宗旨是消除双重征税。

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,有效地解决跨国税收争议,维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税收争议具有重要意义,是中国居民赴巴西投资过程中维护自身税收合法权益的重要途径。

2022年5月23日,中国国家税务总局局长王军与巴西经济部部长保罗·格德斯分别代表各自政府签署《关于修订1991年8月5日在北京签署的〈中华人民共和国政府和巴西联邦共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书的议定书》(以下简称议定书)。

议定书签署在中国-巴西高层协调与合作委员会第六次会议期间完成,纳入本次会议成果清单。议定书对1991年中巴两国政府签署的税收协定进行了部分修订,反映了两国国内法和国际税收规则的最新发展,进一步降低了两国纳税人在对方国家投资的税收负担,有助于促进双边贸易、技术、资金和人员往来,助力两国经济合作与发展。

## 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) 居民身份的确定

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的处理方式

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

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。同时，根据 2022 年议定书第二条第四款的规定，协定也适用于本协定签订之日后征收的属于增加或代替现行税种的相同或实质相似的税收。

### 5.1.2.3 领土范围

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，首先要属于两国的领土，其次要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。

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2022年修订的协定，第五条“常设机构”特别包括：管理场所；分支机构；办事处；工厂；作业场所；矿场、油井或气井、采石场或任何其他开采自然资源的场所。

“常设机构”还包括：建筑工地、建筑或安装工程构成常设机构，但仅以其持续超过9个月的为限。具体时间规定如下：

(1) 缔约国一方企业在缔约国另一方构成建筑工地、建筑或安装工程的场所开展活动，且这些活动在一个或多个时间段内所开展的时间累计超过30天，但不超过9个月；

(2) 首先提及企业的一个或多个紧密关联企业在不同时间段内，在同一建筑工地、建筑或安装工程开展相关的活动，每个时间段都超过了30天，这些不同时间段应计入首先提及的企业在该建筑工地、建筑或安装工程开展活动的时间。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

(1) 专为储存或陈列本企业货物或者商品的目的而使用的设施；  
(2) 专为储存或陈列的目的而保存本企业货物或者商品的库存；  
(3) 专为由另一企业加工的目的而保存本企业货物或商品的库存；

(4) 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集信息的目的所设的固定营业场所；

(5) 专为本企业进行第(1)项至第(4)项未列出的任何其他活动的目的所设的固定营业场所，条件是该活动属于准备性质或辅助性质；

(6) 专为第(1)项至第(5)项活动的任意组合所设的固定营业场所，条件是在这种组合下该固定营业场所的整体活动属于准备性

质或辅助性质。

#### 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得性质的所有税收，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 14 所示：

表14 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，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。	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。
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. 海运和空运	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。	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。

所得类型	定义	征税规定
5. 股息	<p>“股息”一语是指从股份或者非债权关系分享利润的其他权利取得的所得，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权利取得的所得。根据议定书，双方达成谅解，在2022年议定书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。</p>	<p>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，按照该缔约国的法律征税。但是，如果股息的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：</p> <p>（1）在受益所有人是公司，并在包括支付股息日在内的365天期间（在计算 365天期间时，不应考虑由持股公司或支付股息公司企业重组，如合并重组或分立重组等直接导致的持股情况变化）均直接拥有支付股息的公司至少10%资本的情况下，不应超过股息总额的 10%；</p> <p>（2）在其他情况下，不应超过股息总额的 15%。</p>
6. 利息	<p>“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，从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括该公债、债券或信用债券所附溢价和奖金，以及根据该所得发生的缔约国一方税收法律类似出借资金所得的其他所得。</p>	<p>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。这些利息也可以在其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果利息的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：</p> <p>（1）在银行为公共项目以及为购买设备或者规划、安装、供应工业或科学设备提供 5 年及以上期限贷款及信贷而取得利息的情况下，不应超过利息总额的 10%；</p> <p>（2）其他情况下，不应超过利息总额的15%。</p> <p>虽有2022年议定书第十一条第二款的规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方居民取得并受益所有的利息，应在首先提及的缔约国一方免税，条件是受益所有人是：</p> <p>（1）缔约国另一方，包括其行政区和地方当局；（2）缔约国另一方中央银行；（3）在中国的国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、中国出口信用保险公司、中国投资有限责任公司、中投国际有限责任公司、中投海外直接投资有限责任公司、丝路基金有限责任公司、全国社会保障基金理事会、中拉产能合作投资基金有限责任公司，并包括其直接或间接全资拥有的子公司。</p>



所得类型	定义	征税规定
7. 特许权使用费	<p>“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。</p> <p>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。</p>	<p>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其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果特许权使用费的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：</p> <p>(1) 在使用或有权使用商标而发生特许权使用费的情况下，不应超过特许权使用费总额的15%；</p> <p>(2) 在其他情况下，不应超过特许权使用费总额的10%。</p>
8. 财产收益	<p>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。</p>	<p>(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；</p> <p>(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（单独或随同整个企业）或固定基地取得的收益，可以在缔约国另一方征税；</p> <p>(3) 转让从事国际运输的船舶或飞机，或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；</p> <p>(4) 转让上述第1条、第2条、第3条所述财产以外的财产取得的收益，可以在中巴双方征税。</p>

所得类型	定义	征税规定
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> <p>(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；</p> <p>(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。</p>
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。	<p>(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；</p> <p>(2) 虽有1991年协定第十五条第一款的规定，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；该项报酬由并非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；</p> <p>(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。</p>

### 5.1.5 税收抵免政策

#### 5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免

按照 2022 年修订的协定规定，中国居民从巴西取得的所得，在巴西缴纳的税额（仅由于该所得也被认定为巴西居民取得的所得而按照本协定规定允许巴西征税的情况除外），可以在对该居民征收的中

国税收中抵免。但是，抵免额不应超过该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。从巴西取得的所得是巴西居民公司支付给中国居民公司的股息，同时该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于10%的，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的巴西税收。

境外税款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。2018年10月22日，巴西税务机关发布了155/2018裁定，对于外国税局出具的完税凭证，如果纳税人能够证明，该完税凭证根据该国的法律规定足以证明其完成了在该国的纳税义务，则这些文件无需经过巴西税务机关的认证。

另外，中国居民企业从巴西取得的所得，可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国不分项”），或不按国（地区）别汇总计算（即“不分国不分项”）其来源于巴西的应纳税所得额，计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。但上述方式一经选择，5年内不得改变。

#### 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

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，即中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，即中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，即中国企业向巴西企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其他类似款项，在计算巴西企业的应纳税所得额时，应对中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，以保证中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，即中国企业在巴西的子公司无论出资形式或比例如何，不应比巴西其他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

暂无相关内容。

### 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收争议，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。2022年议定书替换后的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。

2018年11月29日，巴西税务机关发布了相互协商程序应用手册。该应用手册规定了纳税人从巴西税务机关请求相关帮助的过程，包括MAP应用程序的内容以及申请MAP请求可能产生的结果。目前，巴西已经与阿根廷、奥地利、比利时、加拿大、智利、中国、捷克共和国、丹麦、厄瓜多尔、芬兰、法国、匈牙利、印度、以色列、意大利、日本、卢森堡、墨西哥、挪威、荷兰、秘鲁、菲律宾、葡萄牙、俄罗斯、斯洛伐克、南非、韩国、西班牙，瑞典、特立尼达和多巴哥、土耳其、乌克兰和委内瑞拉等国签署了36项双边税收协定。根据这些条约，如果已经（或可能）发生不符合相关条约的征税行为，纳税人可以申请相互协议程序（MAP）。除已签订的税收协定外，巴西的国内法律也规定了MAP相关法规，如巴西税务机关发布的第5,172/66号法律（Law No. 5,172/66）和法规1,846/18（Normative Instruction No. 1,846/2018）。

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），并于2018年11月29日在联邦公报发布规范指南1,846/2018，替代原规范指南1,669/2016，该规范指南规定了纳税人从巴西税务机关请求相关帮助的过程，包括MAP应用程序的内容以及申请MAP请求可能产生的结果。协商程序包括单边协商和双边协商，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；需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。

在新规范指南中，巴西税务机关承诺将根据相关税收协定，通过与另一缔约国主管当局签订共同协议，来解决相关争议案件。巴西税务机关签订的大多数税收协定都允许纳税人在不符合税收协定的征税行为发生之日起二或五年内（如果税务机关对纳税人提起的申请在最长规定期间内仍未处理，纳税人将拥有五年的时间提交申请）向税务机关提交申请。

规范指南1,846/2018中提供了申请MAP的相关资料及模板。具体MAP申请中应当包括如下内容：

- (1) 申请 MAP 的纳税人身份信息；
- (2) 申请 MAP 的法律实体的直接控股方的纳税人身份信息及其司法管辖信息；
- (3) 与 MAP 相关的境外关联方的纳税人身份信息；
- (4) MAP 的适用时间段；
- (5) MAP 可能涉及的相关税费；
- (6) 相关外国主管税务机关的信息；
- (7) 对相关境外司法管辖区适用的规则和程序的描述，并详尽解释这些规则与相关税收协定的不同所产生的税收影响；
- (8) 相关税收协定规定的给予纳税人不同税收待遇的说明；
- (9) 纳税人从境外主管当局收到的任何相关信函，包括纳税人对相关信函的答复；
- (10) 纳税人起草的一份宣誓书，声明就 MAP 申请所提供的所有信息都是准确和完整的。

下列情况，巴西税务局可能拒绝受理 MAP 申请：

- (1) 没有相关可依赖的税收协定；
- (2) 未在规定的期限内提交 MAP 申请；
- (3) 纳税人就相关事项已经提起过 MAP；
- (4) 纳税人未提供所需的补充资料。

巴西税务局可以单方面解决相关税务问题，而不是根据 MAP 中规定的税收协定或与另一缔约国的主管当局接触以寻求解决方案；纳税人不得在 MAP 框架下提起诉讼，但可以随时退出 MAP 程序。只有当 MAP 程序中包含的外国实体明确同意 MAP 结果时，才能在 MAP 下达成的最终解决方案。同时，纳税人必须在获得通知结果后 30 天内向税务机关提交接受 MAP 结果的申请。

MAP 不遵循国内法（国内诉讼）规定的一般行政程序，MAP 也不会暂停税收的执行力，这意味着即使在 MAP 谈判期间，巴西税务局也可以继续征收相关税费，相关利息也将同步计算。此外，MAP 也不能代替向巴西税务局提起的退税申请。虽然 MAP 可以与国内司法或行政诉讼共存，但在提交初始请求时，纳税人必须通知并提供证据证明

MAP 所讨论的税务问题已经提交给巴西或另一缔约国的司法或行政部门。这些证据包括任何预约定价安排（APA）、私人裁决、税收裁定等。在 MAP 下达成的解决方案实施后，纳税人必须终止任何正在进行的行政或司法诉讼。

虽然 MAP 对于纳税人解决税务纠纷来说是一个积极的进展，但巴西仍未出台一个有助于缓解转让定价纠纷的 APA 计划，主要是因为巴西转让定价规则不符合经合组织制定的独立交易原则。目前，巴西正在致力于加入经合组织，一旦巴西转让定价规则按经合组织的标准进行修改，APA 将在未来成为可能。

2022 年修订的议定书对相互协商程序的规定如下：

（1）如有人认为，缔约国一方或双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该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的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律时限的限制；

（3）缔约国双方主管当局应通过相互协商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本条前述条款的协议，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 相互协商启动程序

#### 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。值得注意的是，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。

根据中巴税收协定，当中国居民认为，巴西或中巴双方所采取的措施导致或将导致对其不符合中巴税收协定规定的征税时，可以不考虑中国和巴西国内法律的救济办法，将案情提交中国主管当局，但该项案情必须在不符合中巴税收协定规定的征税措施第一次通知之日



起三年内提出。

#### 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爲，纳税人可以基于税收协定中的条款向主管当局申请启动该程序，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，当事人如果对结果不满，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，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，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，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 中巴税收协定争议的防范

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，则确保案件可以得到妥善解决。

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。

## 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。具备申报义务的纳税人应将国别报告与其企业所得税年度纳税申报表一并提交。2018 年 11 月 21 日，税务机关公布了 1788/2018 号条例规定将使用区块链技术管理与其他国家税务机关共享的税收信息。

### 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。对于居民纳税人税收征收管理规定，详见第三章第二节。

#### 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。

为加强有效的税务争议管理，巴西主管当局对纳税人提出下列建议：

(1) 在稽查人员抵达前做调查准备。就转让定价调查而言，全面且可靠的同期资料和针对财务数据的批判性分析至关重要；

(2) 确保律师和顾问全程参与稽查。策略得当能够减少不必要的工作，提高成功率；

(3) 在开展批判性分析后提供所需数据。提前检查是否存在不一致的情况和错误，此举将有助于提高审计效率并避免产生误解；

(4) 提供准确信息，避免大范围调查。长时间的调查将增加稽查人员扩大调查范围的可能性；

(5) 在稽查人员出具评估报告之前就其初步调查结果提出有益意见；

(6) 在稽查人员正式出具评估报告之前切实开展自我评估并识别薄弱环节，再据此决定是否启用防御程序（即使预计无法获胜，也要争取减轻处罚）；

(7) 鉴于 2012 年第 12,715 号法令新规禁止纳税人在巴西联邦税务局（RFB）开始审计后变更转让定价方法，因此纳税人应在审计开始前考虑变更转让定价方法，除非税务稽查人员认定纳税人选择的方法不适用，在此情形下，在税务稽查人员单方面决定采用某种适用的转让定价方法之前，纳税人有 30 天期限提出替代方法并提供相应计算结果。

### 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，可以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，中方企业可向中国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由国家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

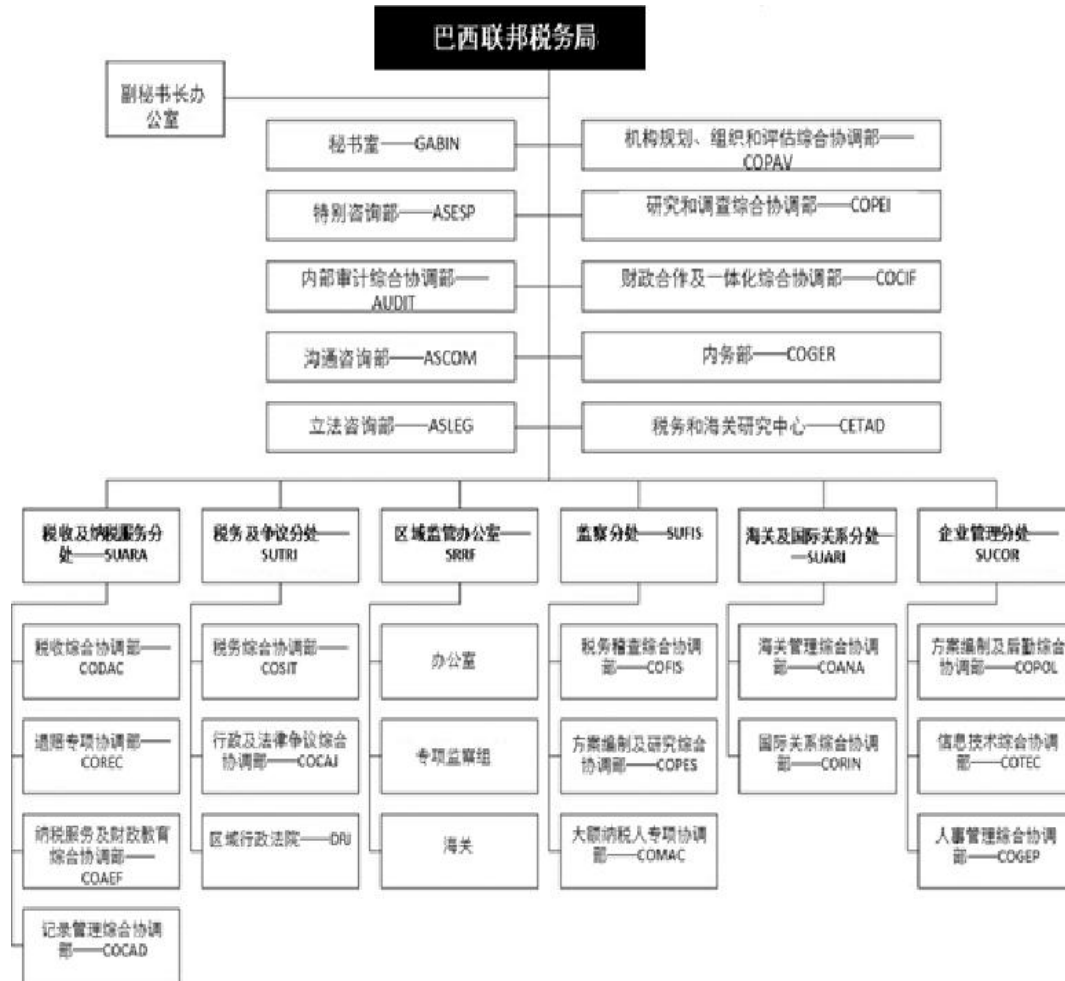
巴西税收管理层级较多，联邦、州、市三级政府分别设有税务机关，各自按宪法规定征收本级政府的税收。联邦税务系统又划分多个管理层级，在特区、大区、州、市等层面负责税收征管工作。同时，巴西税收法规体系庞杂，相关规定变动频繁。因此，中国投资者应密切关注与自身经营活动相关的法规更新，建立完善的税务风险管理体系。

新冠疫情发生后，巴西未在对外投资政策导向方面做出调整，亦未要求本国对外投资企业从国外撤资并回国投资，巴西政府发布后疫情时期经济政策，包括出台临时措施，推出新一轮国家小微企业支持计划，为企业融资提供便利等。建议当地中资企业妥善处理与周边社区的关系，增强安全意识，采取切实措施，做好安全工作。

## 参 考 文 献

- [1] 《商务部对外投资合作国别（地区）指南-巴西》（2022年版），中华人民共和国商务部、中国驻巴西大使馆经济商务处、对外投资和经济合作司；
- [2] 商务部：对外投资合作重点国别（地区）新冠肺炎疫情应对指南-巴西（2020年版）；
- [3] International Tax Brazil Highlights 2023，来源：德勤出版物；
- [4] Corporate Taxation - Brazil，来源：荷兰国际财政文献局；
- [5] Individual Taxation - Brazil，来源：荷兰国际财政文献局；
- [6] Transfer Pricing - Brazil，来源：荷兰国际财政文献局；
- [7] 中华人民共和国驻巴西联邦共和国大使馆经济商务处网站，[br.mofcom.gov.cn](http://br.mofcom.gov.cn)；
- [8] 中国商务部网站，<http://www.mofcom.gov.cn>；
- [9] 中国外交部网站，<https://www.fmprc.gov.cn>；
- [10] 《巴西税务简介（2016版）》，来源：中国贸易促进委员会。

# 附录一 巴西联邦税务局组织架构



## 附录二 避免双重征税税收协定下巴西与国家（地区）协定预提税税率一览表

下表列示了巴西和以下国家之间的现行所得税协定，巴西企业向非居民支付的股息、利息和特许权使用费适用的预提税税率。在特定情况下，如果协定税率高于国内税率，则适用国内税率。

	股息红利		利息 <sup>[1]</sup>	特许权使用
	个人、公司	符合资质的公司		
	(%)	(%)	(%)	(%)
<b>国内税率</b>				
公司	0	0	0/15/25	15/25
个人	0	不适用	0/10/15/25	15/25
<b>协定税率</b>				
<b>利润接收国(地区)</b>				
阿根廷	15	10 <sup>[2]</sup>	15	10/15 <sup>[3]</sup>
奥地利	15	15	-/15 <sup>[4]</sup>	10/15/25 <sup>[5]</sup>
比利时	15	10 <sup>[6]</sup>	10/15 <sup>[7]</sup>	10/15/20 <sup>[8]</sup>
加拿大	- <sup>[9]</sup>	15 <sup>[10]</sup>	10/15 <sup>[11]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
智利	15	10 <sup>[13]</sup>	15	15
中华人民共和国	15	15	15	15/25 <sup>[12]</sup>
捷克共和国 <sup>[14]</sup>	15	15	-	15/25 <sup>[12]</sup>
丹麦	25	25	-/15 <sup>[4]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
厄瓜多尔	15	15	-/15 <sup>[4]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
芬兰 <sup>[16]</sup>	10 <sup>[16]</sup>	10 <sup>[16]</sup>	15 <sup>[16]</sup>	10/15/25
法国	15	15	10/15 <sup>[7]</sup>	10/15/25 <sup>[17]</sup>
匈牙利	15	15	10/15 <sup>[18]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
印度	15	15	-/15 <sup>[4]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
以色列	15	10 <sup>[13]</sup>	-/15 <sup>[4]</sup>	10/15 <sup>[12][19]</sup>
意大利	15	15	15	15/25/ <sup>[12]</sup>
日本	12.5	12.5	12.5	12.5/15/25 <sup>[20]</sup>
韩国	15 <sup>[21]</sup>	10/15 <sup>[22]</sup>	-/10/15 <sup>[4][7]</sup>	10/15/25 <sup>[23]</sup>
卢森堡	25	15 <sup>[10]</sup>	-/10/15 <sup>[4][7]</sup>	15/25 <sup>[24]</sup>
墨西哥	15	10 <sup>[25][26]</sup>	-/15 <sup>[4][27]</sup>	10/15/ <sup>[28]</sup>
荷兰	15	15	10/15 <sup>[7]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
挪威	- <sup>[9]</sup>	- <sup>[9]</sup>	- <sup>[9]</sup>	-/25 <sup>[9][29]</sup>
秘鲁	15	10 <sup>[25]</sup>	-/15	15



	股息红利		利息 <sup>[1]</sup>	特许权使用
	个人、公司	符合资质的公司		
	(%)	(%)	(%)	(%)
菲律宾	15/25 <sup>[30]</sup>	15	-/15 <sup>[4]</sup>	15/25 <sup>[31]</sup>
葡萄牙	15	10 <sup>[32]</sup>	15	15
俄罗斯	15	10 <sup>[25]</sup>	15	15
新加坡	15	10	10/15	10/15
斯洛伐克共和国	15	15	-/10/15 <sup>[4][15]</sup>	15/25 <sup>[12]</sup>
南非	15	10 <sup>[13]</sup>	-/15 <sup>[4]</sup>	10/15 <sup>[12]</sup>
西班牙	15	10/15 <sup>[33]</sup>	-/10/15 <sup>[4][15]</sup>	10/15 <sup>[34]</sup>
瑞典	-/25 <sup>[9][35]</sup>	-/25 <sup>[9][35]</sup>	-/25 <sup>[9][35]</sup>	-/25 <sup>[9][29]</sup>
瑞士	15	0/10	10/15 <sup>[36]</sup>	10/15 <sup>[37]</sup>
特立尼达和多巴哥共和国	15	10 <sup>[13]</sup>	15	15
土耳其	15	10 <sup>[13]</sup>	15	10/15 <sup>[12]</sup>
乌克兰	15	10 <sup>[13]</sup>	-/15 <sup>[4]</sup>	15
阿拉伯联合酋长国	15	5	10/15	15
委内瑞拉	15	10 <sup>[13]</sup>	15	15

注：

[1] 诸多协定规定对特定类型的利息（如向政府、国有金融机构或其代理机构支付的利息，或养老金或退休金利息）免于征税或降低税率。此类免征税和降低税率的情况不在本列考虑范围内。

[2] 在包括支付股息日在内的365天期间（在计算365天期间时，不应考虑由持股公司或支付股息公司企业重组，如合并重组或分立重组等直接导致的持股情况变化）均拥有支付股息公司至少25%资本的情况下，一般适用该税率。

[3] 因使用或获权使用商标而支付的特许权使用费适用15%的税率，其他情况下则适用10%的税率。但仅在同时满足以下条件的情况下才可适用10%的税率：（1）技术转让相关合同依据本地法律规定进行注册或获得授权；（2）因使用或获权使用文学、戏剧、音乐或任何其他艺术作品（包括软件）而支付特许权使用费的受益所有人作为作者或其继承人；否则，将适用15%的税率。

[4] 尤其对于公共机构支付的利息，协定未规定优惠税率，适用国内税率（只在来源国征税）。

[5] 协定规定的一般税率为15%。版权使用费（不包括影片等）适用10%的税率。商标使用费适用25%的税率。

[6] 根据2008年1月1日起生效的议定书，税率从15%降至10%。在拥有支付股息公司至少10%资本的情况下，一般适用降低后的税率。

[7] 为购置设备、研究、安装或提供工业或科学设备或公共工程提供资金，由银行发放的期限在7年以上（含7年）的贷款和信贷利息适用较低税率。

[8] 协定规定的一般税率为15%。版权使用费（包括影片等）适用10%的税率。商标使用费适

- 用20%的税率（根据2008年1月1日起生效的议定书，税率从25%降至20%）。
- [9]适用国内税率，协定未规定优惠税率。
- [10]拥有支付股息公司至少10%资本的情况下，一般适用该税率。
- [11]就加拿大出口发展公司担保或承保、期限在7年以上（含7年）的贷款向加拿大居民企业支付的利息适用较低税率。
- [12]商标使用费适用较高税率。
- [13]拥有支付股息公司至少25%资本或表决权的情况下（视情况而定），一般适用该税率。
- [14]协定由巴西和前捷克斯洛伐克社会主义共和国签署。
- [15]为购置设备、研究、安装或提供工业或科学设备或公共工程提供资金，由银行发放的期限在10年以上（含10年）的贷款和信贷利息适用较低税率。
- [16]股息、利息和特许权使用费的税率仅在2007年12月31日前适用，在此日期之后则适用国内税率。
- [17]一般税率为15%。版权使用费（包括影片等）适用10%的税率。商标使用费适用25%的税率。
- [18]与出售工业设备、研究、安装或提供工业或科学设备以及公共工程相关，由银行发放的期限在8年以上（含8年）的贷款和信贷利息适用较低税率。
- [19]协定（议定书第2款）包含有关特许权使用费的最惠国待遇条款。
- [20]一般税率为12.5%。影片等版权使用费适用15%的税率，商标使用费适用25%的税率。
- [21]最惠国待遇条款可适用于股息。
- [22]协定规定的税率为15%。但根据最惠国待遇条款，对于拥有支付股息公司至少25%资本的情况，税率降至10%。根据巴西和以色列签署的协定，税率为10%。
- [23]协定规定，商标使用费适用25%的税率，其他特许权使用费适用15%的税率。但根据最惠国待遇条款，商标使用费适用的税率从25%降至15%，其他特许权使用费适用的税率从15%降至10%。根据巴西和以色列签署的协定，商标使用费和其他特许权使用费分别适用15%和10%的税率。
- [24]商标使用费和使用或获权使用影片、录像等支付的特许权使用费适用25%的税率。所有其他特许权使用费均适用较低税率。
- [25]拥有支付股息公司至少20%资本或表决权的情况下（视情况而定），适用10%的税率。
- [26]最惠国待遇条款可适用于股息。
- [27]最惠国待遇条款可适用于利息。
- [28]协定规定的税率为15%。但根据最惠国待遇条款和巴西联邦税务局于2007年3月1日颁布的1/2007号法案，除商标使用费外的任何其他特许权使用费适用的税率降至10%。根据巴西和南非签署的协定，一般税率为10%（商标使用费除外）。
- [29]商标使用费（包括影片等）适用25%的税率。
- [30]公司（包括合伙企业）适用15%的较低税率。
- [31]商标使用费和使用或获权使用影片、录像等支付的特许权使用费适用25%的税率。
- [32]在支付股息前的连续2年期间均拥有支付股息公司至少25%资本的情况下，适用较低税率。
- [33]协定规定的税率为15%。但根据最惠国待遇条款及巴西联邦税务局于2006年3月20日颁布的4/2006号法案，在拥有支付股息公司至少25%表决权的情况下，支付的股息减按10%的税率

征税。

[34]根据协定，版权使用费（包括影片等）适用10%的税率，所有其他特许权使用费适用15%的税率。但根据最惠国待遇条款及巴西联邦税务局于2006年3月20日颁布的4/2006号法案，除商标使用费外的所有其他特许权使用费适用的税率降至10%。商标使用费仍按15%的税率征税。根据巴西与以色列签署的协定，一般税率为10%（商标使用费除外）。

[35]支付给个人或合伙企业的股息或利息适用25%的税率（视情况而定）。

[36]为购置设备或投资项目，向银行贷款的期限在5年以上的融资适用较低税率。

[37]协定规定的一般税率为10%，商标使用费（不包括影片等）适用15%的税率。

编写人员： 华宏砾 张洪战

审校人员： 李娜 姚禹 蔡晶威 何冰心 谢军军 肖省成 李良慧 葛霖 刘洋  
张天天