

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 2024 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、税务检查等方面的问题时，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

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.....	8
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.....	12
2.2 企业所得税.....	12
2.2.1 居民企业.....	12
2.2.2 非居民企业.....	46
2.2.3 申报制度.....	53
2.3 个人所得税.....	55
2.3.1 居民纳税人.....	55
2.3.2 非居民纳税人.....	67
2.3.3 申报制度.....	69
2.4 增值税.....	71
2.4.1 工业产品税概述.....	71
2.4.2 工业产品税税收优惠.....	74
2.4.3 工业产品税应纳税额.....	75
2.4.4 申报制度.....	76
2.5 其他税（费）.....	76
2.5.1 净利润社会赞助费.....	76
2.5.2 社会保障金费.....	77
2.5.3 社会一体化税.....	80
2.5.4 薪资税.....	83
2.5.5 社会保障金.....	83

2.5.6 房地产税.....	86
2.5.7 不动产转让税.....	89
2.5.8 关税.....	89
2.5.9 机动车辆税.....	90
2.5.10 商品流通服务税.....	91
2.5.11 社会服务税.....	96
2.5.12 金融操作税.....	97
2.5.13 经济领域介入费.....	99
2.5.14 数字领域介入费.....	101
2.5.15 其他.....	103
第三章 税收征收和管理制度.....	104
3.1 税收管理机构.....	104
3.1.1 税务系统机构设置.....	104
3.1.2 税务管理机构职责.....	104
3.2 居民纳税人税收征收和管理.....	105
3.2.1 税务登记.....	105
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	106
3.2.3 纳税申报.....	106
3.2.4 税务检查.....	107
3.2.5 税务代理.....	109
3.2.6 法律责任.....	109
3.2.7 其他征管规定.....	111
3.3 非居民纳税人税收征收和管理.....	112
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	113
3.3.2 非居民企业税收管理.....	113
第四章 特别纳税调整政策.....	114
4.1 关联交易.....	114
4.1.1 关联关系判定标准.....	114
4.1.2 关联交易基本类型.....	114
4.1.3 关联申报管理.....	115
4.2 同期资料.....	115
4.2.1 分类及准备主体.....	115
4.2.2 具体要求及内容.....	116

4.2.3 其他要求.....	117
4.3 转让定价调查.....	117
4.3.1 原则.....	117
4.3.2 转让定价主要方法.....	117
4.3.3 转让定价调查.....	118
4.3.4 案例.....	118
4.4 预约定价安排.....	121
4.5 受控外国公司.....	122
4.5.1 判定标准.....	122
4.5.2 税务调整.....	122
4.6 成本分摊协议管理.....	123
4.6.1 主要内容.....	123
4.6.2 税务调整.....	123
4.7 资本弱化.....	123
4.7.1 判定标准.....	123
4.7.2 税务调整.....	124
4.7.3 其他利息扣除的限制.....	124
4.8 法律责任.....	125
第五章 中巴税收协定及相互协商程序.....	126
5.1 中巴税收协定.....	126
5.1.1 中巴税收协定简介.....	126
5.1.2 适用范围.....	127
5.1.3 常设机构的认定.....	128
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	129
5.1.5 税收抵免政策.....	135
5.1.6 无差别待遇原则.....	137
5.1.7 在巴西享受税收协定待遇的手续.....	137
5.2 中巴税收协定相互协商程序.....	137
5.2.1 相互协商程序概述.....	137
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	138
5.2.3 相互协商程序的适用.....	140
5.2.4 相互协商启动程序.....	141
5.2.5 相互协商的法律效力.....	142

5.2.6 巴西仲裁条款.....	143
5.3 中巴税收协定争议的防范.....	143
第六章 在巴西投资可能存在的税收风险.....	144
6.1 信息报告风险.....	144
6.1.1 登记注册制度.....	144
6.1.2 信息报告制度.....	144
6.2 纳税申报风险.....	145
6.2.1 在巴西设立子公司的纳税申报风险.....	145
6.2.2 在巴西设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	145
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.....	145
6.3 调查认定风险.....	145
6.4 享受税收协定待遇风险.....	146
6.5 其他风险.....	147
参考文献.....	148
附录一 巴西联邦税务局组织架构.....	149
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	150

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%。2023 年为 10.9 万亿雷亚尔，GDP 增长率为 2.9%。国际货币基金组织发布报告显示，2024 年、2025 年巴西 GDP 增速预计分别为 2.1%、2.4%。

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 2024 年发布的《世界投资报告》显示巴西 2023 年吸引外国直接投资约 660 亿美元，排全球第 5 位，比上一年提高了 1 位。

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”。巴西国家商品供应公司（CONAB）表示，2023/24 年度巴西的谷物产量预计为 2.97 亿吨，同比下降 7%。

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、豆粕和鸡肉产量居世界第三位。在出口方面，巴西的大豆、蔗糖、柑橘汁、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、蔗糖、牛肉、猪肉、鸡肉、棉花和花生油的最大出口目的地。另外，巴西还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，工业基础较雄厚，实力居拉美首位。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、造纸和食品加工等。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、纺织和机械工业等逐渐萎缩。2022 年巴西工业产值同比下降 0.7%，是在 2021 年同比增长 3.9% 之后的首次萎缩，2023 年工业产值同比增长 0.2%，相较新冠疫情前（2020 年 2 月）的水平增长 0.7%。

1.3 经贸合作

（1）参与地区性经贸合作情况

巴西同 198 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、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，中国连续十五年稳居巴西贸易伙伴之首。2023 年，中国为巴西第一大出口市场、第一大进口来源地和第一大投资来源国。巴西是中国在拉美地区最大贸易伙伴、第二大出口目的地和第一大进口来源国。中方主要向巴西出口半导体器件、农药、通信设备、杂环化合物、集成电路等，主要从巴西进口大豆、铁矿石、原油、牛肉、化学木浆等。目前巴西与中国尚未签署自贸协定。

中国海关数据显示，2023 年中巴双边贸易额为 1,815.3 亿美元，同比增长 6.1%，其中，中方出口额 591.1 亿美元，同比下降 4.3%，进口额 1,224.2 亿美元，同比增长 11.9%。

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。

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，隶属于财政部，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 5,025 号法(LEIN° 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 号法律 (DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966) : 对进口做出专门规定;

(3) 2009 年 759 号法律 (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 7, 212 号法律 (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 1, 603 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; 开拓新市场, 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 55,762 号法律。最新《外汇和国际资本法》于 2021 年 12 月得到批准，于 2022 年 12 月 31 日生效。巴西与投资有关的法律主要有《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）。2024 年 8 月 30 日，1 人民币 ≈ 0.7916 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，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。

由于巴西实行严格的外汇管制政策，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。旅客入境携带外币现金金额超过 1 万美元（或等值的其他货币）需在联邦税务局网站上进行旅行者资产电子申报。

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，与全国货币委员会一道共同监督和管理全国金融机构的活动。

（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)。

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

巴西政策性金融银行主要是经济社会发展银行(BNDES)、巴西东北银行(BNB)。开发银行是政府控制信贷供应、为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、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。中资银行主要设在圣保罗和里约，可以为中资企业提供融资服务。

（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，有 346 个分支机构和超过 3 万名员工。第二大保险公司 SulAmérica，主要经营健康保险、寿险、意外

险和资产管理等业务，创建于 1895 年。第三大保险公司为 Porto Seguro S.A.，员工超过 1.4 万名，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。巴西自上世纪 90 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（无需事先获得巴西中央银行的批准）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）。

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，大多数税种的征收具有宪法基础，因此在征纳双方或多方存在争议时，可以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规定，以及市级不动产税、所得税、工业产品税、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，巴西还颁布了明细法规规范特定税种的征管。

（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)。在领海方面，巴西的税收管辖范围包括距主要海岸 40 海里至 160 海里不等的领土、若干岛屿以及马拉若群岛和费尔南多-德诺罗尼亚群岛。

(2) 法定税收体系

税法的规定主要包括在联邦宪法及国家税典中，其他约束特定税种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，包括规范性指南(Cormative 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，需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。多部与特定税种相关的法律在颁布后不断更新，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，例如企业所得税条例（Regulamento do Imposto de Renda, RIR）。

（3）税制类型

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）。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。

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：

巴西根据 OECD 的标准以及税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划的要求，对转让定价规则进行了全方位的修订。不仅确定了正常交易原则作为转让定价纳税调整的基础，还明确了筛选可比交易、确定转让定价方法的具体步骤，并对预约定价安排和成本分摊协议作出了更加细致的规定。

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），两者通常共同被称为巴西的企业所得税。尽管 CSLL 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 IRPJ 一致，即一般而言，所有征 IRPJ 的收入也须征 CSLL。因此，实务中，CSLL 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 IRPJ 和 CSLL，PIS 和 COFINS 请参见 2.5.2-2.5.3 章节。另外，CSLL 的某些特殊规定请参见 2.5.1。

企业所得税纳税人包括：

- ①在巴西登记注册的企业；
- ②总部设立在巴西境外的企业在巴西境内设立的分支机构、代理和代表处；
- ③通过代理人或委托人在巴西境内开展交易的境外委托人。

总部或主要管理机构位于巴西，或者在成立文件中记载的地址位于巴西的企业属于居民企业，不满足上述条件的企业属于非居民企业。

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，这些实体仍需承担一些企业所得税附属义务，否则将可能受到处罚。

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以个体企业名义开展业务，并在贸易部注册为工商企业；
- ②因习惯性地开展民事或商业性质活动使该个人实际上构成一个商务机构（即使未在贸易部注册）；
- ③从事公寓或土地规划、咨询相关的经济活动。

从事 2.3.1.5 节所述职业或业务的个体工商户取得的所得不缴纳企业所得税，而应缴纳个人所得税。

2.2.1.2 企业所得税应税收入

（1）一般规定

国家税典对企业所得税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，以及纳税人资产或权益处置的资本利得。因此，企业所得税适用于工业、商业和服务业交易过程中取得的所有收入，以及各种来源的金融收入。第 1,700/2017 号规范性指示第 39 条特别明确，下列收入属于应税收入：

- ①处置附属公司、受控公司的永久性股权所获得的资本收益；
- ②在股票、商品和期货交易所或有组织的场外交易市场开展套期保值业务的收益；
- ③财产租赁收入；
- ④企业之间或企业与个人之间的贷款业务收入。

根据第 1,700/2017 号规范性指示第 40 条，下列收入不属于应税收入：

- ①享受免税优惠待遇的收入；
- ②在巴西注册的公司未采用权益法估值的股份所产生的股息、红利；
- ③与持有境外公司股份有关的股息和资本收益。

居民企业应就全球所得纳税。根据第 9,249/1995 号法律和第 2,158-35/2001 号临时措施的 74 条规定，任何巴西居民企业不仅需要在企业所得税税基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受控公司年度利润包括在内，无论受控公司是否进行了实际的利润分配（受控外国公司规则详见 4.5）。

企业所得税征缴所使用的税基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特定经济活动，比如针对房地产开发的特别方法等。

①实际利润法

纳税人以实际利润为基础缴纳企业所得税，“实际利润”是指调整后的会计利润，即根据税收相关法规对会计利润进行调增或调减。根据联邦宪法的规定，所有种类的所得均应纳入企业所得税的税基，因此，除另有规定，任何资产的增加均视为取得应税收入。

以下纳税人有义务采取实际利润法：

A. 如果纳税人在上一年度开展活动的月数为 12 个月整，上一日历年总收入超过 7,800 万雷亚尔时，有义务采取实际利润法；如果纳税人在上一年度开展活动的月数少于 12 个月，则上年度月平均收入超过 650 万雷亚尔时，有义务采取实际利润法；

B. 商业银行、投资银行、开发银行、储蓄银行、信贷、融资和投资公司、证券和外汇经纪公司、证券分销商、租赁公司、信用合作社、私人保险公司、开放式私人养老金和其他类似实体；

C. 有来源于境外的利润分配、经营所得和资本利得（不含出口货物或服务的相关收益）的实体；

D. 享受税收优惠待遇的实体；

E. 从事信贷、营销、风险咨询、应付账款和应收账款管理，以及提供分期付款服务和保理服务的实体；

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权责发生制确认收入和费用，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企业所得税税基纳税。

实际利润法通常按以下步骤确定税基（即应纳税所得额）：

A. 总利润=销售货物、提供服务的收入-相应成本；

B. 营业利润=总利润+其他所得（比如利息所得、资本利得、特许权使用费收入和资产价值重估收益）-经营费用，即营业利润为企业在正常商业活动过程中的净所得；

C. 居民企业需将受控外国公司的利润纳入计税基础；

D. 若纳税人存在亏损，往年累计亏损可以用当年 30% 的利润加以弥补，最终计算出实际利润率下的税基。

②核定利润法

根据第 9,718/1998 号法律第 13 条（被第 12,814/2013 号法律修订）规定，上一日历年总收入（包括资本利得）不超过 7,800 万雷亚尔、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（一经选择，不可随意变更，仅能次年再更改）。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，扣除退货、订单取消发生的成本和无条件商业折扣后的余额，按照核定利润率计算税基。

IRPJ 和 CSLL 对核定利润率的规定不同。对于 IRPJ，利润率从 1.6% 到 32% 不等，具体如下：

A. 销售石油、乙醇和天然气收入，适用 1.6% 利润率；

B. 从事下列活动适用 8% 利润率：

a. 提供医疗、诊断、治疗等服务；

b. 提供货运服务；

c. 从事房地产开发、建造商品房、出售建成房。

C. 从事下列活动适用 16% 利润率：

a. 提供客运服务；

b. 商业银行、投资银行、开发银行、储蓄银行、信贷公司、证券和外汇经纪公司、租赁公司、信用合作社、私人保险公司以及开放式私人养老金所开展的活动；

D. 从事下列活动适用 32% 利润率：

a. 提供商业中介服务；

b. 管理、租赁或转让房地产及其内部资产；

c. 收集垃圾并将其运往垃圾填埋场或处理场；

d. 政府特许经营合同框架下开展的基础设施建设、修复、翻新、扩建或改善活动；养护、维修、管理道路并向通过车辆收费；供水服务以及污水处理；

e. 提供上述未提及的其他类型的服务。

适用上述 32% 利润率的实体中，如果从事 a-c 项所述活动或者 d 项中所述供水服务以及污水处理活动，并且从这些活动中获得的年度总收入不超过 12 万雷亚尔，则核定利润率可以降低至 16%。

对于 CSLL，核定利润率包括 12% 和 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，按照不同的核定利润率计算。

资本利得，金融投资收入和其他所得不适用核定利润率，应直接据实计入应税收入中，再按照相应税率计算税额。该类所得适用税率为 IRPJ（15%）和 CSLL（9%），对于月平均收入额超过 2 万雷亚尔的企业，还需额外缴纳 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最高不超过 3.08%，而从事特殊服务行业的纳税人税负最高不超过 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，而且根据收入的数量采用累进制税率。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。累计年收入不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 36 万雷亚尔；
- B. 小型企业累计年收入不超过 480 万雷亚尔。

第 CGSN 140/2018 号决议第 15 条规定，满足下列条件之一的企业不得采用简易计税法计税：

- A. 股份由另一企业或注册为个体工商户的个人持有；
- B. 企业总部设立在国外；

C. 企业股东或合伙人同时持有另一企业 **10%** 以上的股份或担任管理职务，且该企业总收入超过 480 万雷亚尔；

D. 企业持有另一企业的股份；

E. 企业属于银行、信贷公司、融资公司、证券或外汇经纪公司、租赁公司、私人保险公司或补充养老金公司。

简易计税法税率如下表所示：

表 1 简易税制税率

编号	年度总收入	税率	税款扣除额
1	不超过 18 万雷亚尔	商业-4% 工业-4.5% I 类服务业-6% II 类服务业-4.5% III 类服务业-15.5%	0
2	18 万雷亚尔至 36 万雷亚尔	商业-7.3% 工业-7.8% I 类服务业-11.2% II 类服务业-9% III 类服务业-18%	商业-5,940 雷亚尔 工业-5,940 雷亚尔 I 类服务业-9,360 雷亚尔 II 类服务业-8,100 雷亚尔 III 类服务业-4,500 雷亚尔
3	36 万雷亚尔至 72 万雷亚尔	商业-9.5% 工业-10% I 类服务业-13.5% II 类服务业-10.2% III 类服务业-19.5%	商业-13,860 雷亚尔 工业-13,860 雷亚尔 I 类服务业-17,640 雷亚尔 II 类服务业-12,420 雷亚尔 III 类服务业-9,900 雷亚尔
4	72 万雷亚尔至 180 万雷亚尔	商业-10.7% 工业-11.2% I 类服务业-16% II 类服务业-14% III 类服务业-20.5%	商业-22,500 雷亚尔 工业-22,500 雷亚尔 I 类服务业-35,640 雷亚尔 II 类服务业-39,780 雷亚尔 III 类服务业-17,100 雷亚尔
5	180 万雷亚尔至 360 万雷亚尔	商业-14.3% 工业-14.7% I 类服务业-21% II 类服务业-22% III 类服务业-23%	商业-87,300 雷亚尔 工业-85,500 雷亚尔 I 类服务业-125,640 雷亚尔 II 类服务业-183,780 雷亚尔 III 类服务业-62,100 雷亚尔
6	360 万雷亚尔至 480 万雷亚尔	商业-19% 工业-30% I 类服务业-33% II 类服务业-33% III 类服务业-30.5%	商业-378,000 雷亚尔 工业-720,000 雷亚尔 I 类服务业-648,000 雷亚尔 II 类服务业-828,000 雷亚尔 III 类服务业-540,000 雷亚尔

注：

(1) I 类服务业包括：教育、邮政、旅游、客运和货运、驾驶员培训、彩票、安装、修理和维护、金属加工、焊接、涂层、电影、音像、艺术、文学、表演、保险、房地产交易和租赁，以及不属于第 II 类或第 III 类服务业的其他服务。

(2) II 类服务业包括：房地产建设和室内装修、清洁和维护服务，以及法律服务。

(3) III类服务业包括：舞蹈、瑜伽和武术教学、健身房和游泳馆、开发计算机程序、许可和转让计算机程序的使用权、维护网站、临床病理分析、医学成像、兽医、牙医、心理医生、疫苗接种、翻译、建筑和城市规划、测量、商业代理、拍卖、审计、咨询、新闻和广告等服务。如果从事III类服务业的企业前 12 个月的工资支出与总收入的比值大于 0.28，则适用与 I 类服务业相同的税率和税款扣除额。

简易计税法下的应纳税额为年度总收入乘以税率，再减去税款扣除额后的余额。该方法下，纳税人通过按月一次性缴纳税款，便视为同时履行了 IRPJ、CSLL、IPI、COFINS、PIS、商品流通服务税（ICMS）、社会服务税（ISS）和企业为员工缴纳社保的缴纳义务。

④强制核定利润法

强制核定利润法不是纳税人可主动选择的纳税方式，而是在纳税人未履行缴纳企业所得税及其附属义务的情况下，税务机关所采取的强制性征税办法。下列纳税人必须采用强制核定利润法计税：

- A. 没有依法记账和编制财务报表；
- B. 纳税人账簿中存在错误、缺陷或明显的欺诈迹象，导致无法确定纳税人实际财务和利润情况；
- C. 纳税人没有向税务机关提交账簿文件；
- D. 外国企业没有将其营业利润与其境外投资方的利润分开核算；
- E. 纳税人没有按照规定保存账簿文件。

税务机关开展强制核定利润时，利润率的核定区间从 1.92%到 45%不等，具体如下：

- A. 销售石油、乙醇和天然气收入，适用 1.92%利润率；
- B. 从事下列活动适用 9.6%利润率：
 - a. 提供医疗、诊断、治疗等服务；
 - b. 提供货运服务；
 - c. 房地产开发、建造商品房、出售建成房。
- C. 提供运输服务适用 19.2%利润率；
- D. 从事下列活动适用 38.4%利润率：
 - a. 提供商业中介服务；
 - b. 管理、租赁或转让房地产及其内部资产；
 - c. 收集垃圾并将其运往垃圾填埋场或处理场；

d. 政府特许合同框架下开展的基础设施建设、修复、翻新、扩建或改善活动；养护、维修、管理道路并向通过车辆收费；供水服务以及污水处理；

E. 金融机构适用 45%利润率。

资本利得，金融投资收入等所得不适用核定利润率，应直接计入税基中，再按照不同税率计算税额。采用强制核定利润法征税的税率为 15%。如果纳税人月平均收入额超过 2 万雷亚尔，则再加征 10% 所得税。此外，CSLL 按照 9% 的税率征收。

（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。如选定按季度评估，纳税人应在季度终了后次月的最后一个工作日之前一次性付清该季度的应纳税额。如选定按年度评估，纳税人应按月预缴（期限为月度终了后次月的最后一个工作日），在当年的 12 月 31 日进行年终汇算清缴，并在次年的 3 月 1 日前完成剩余税款的补缴。

根据核定利润法（包括强制核定利润法）的相关规定，企业所得税按季度评估。

根据简易计税法的相关规定，纳税人必须在取得收入当月终了后次月的 20 日内，通过 DAS 系统完成税款的缴纳，并在系统中填报必要信息。

（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的要求，政党、基金会、工会、教育及公共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、期刊以及印刷纸等。

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（包括资本利得的所得税减免）。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

①IPRJ:15%;

②IPRJ 附加税: 10% (针对年度应税利润超过 24 万雷亚尔的部分);

③CSLL: 通常为 9%, 银行税率为 20%。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税率为 15%。

④选择简易计税法的纳税人所适用的税率详见上文表 1。

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 2027 年 2 月之前将对相关实体适用 IPRJ 和 CSLL 的零税率优惠(第 14, 148/2021 号法律、第 7, 163/2021 号条例和第 14592/2023 号法律)。

下表为某非金融机构的企业所得税计算案例:

表 2 某非金融机构的有效企业所得税计算示例

计算步骤	单位: 雷亚尔
实际利润	1, 000, 000
CSLL (9%)	90, 000
IRPJ (15%)	150, 000
10% IRPJ 的附加税 (就 760, 000 雷亚尔缴税)	76, 000
企业所得税合计	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。

处置组合证券投资取得的相关净收益也包含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

根据第 9,249/1995 号法律第 10 条，以税后利润支付的股息不缴纳预提所得税。

②利息

净资产利息（Juros sobre Capital Próprio, 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 JCP，适用 15% 的预提所得税税率。对于在低税收管辖区（包括塞浦路斯、中国香港、爱尔兰和毛里求斯）的股东获得的 JCP 适用 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利息）应视为固定收益投资收入，根据交易期限的长短（如下文表 3 所示）适用于 22.5% 到 15% 的累退税率：

根据第 12,431/2011 号法律第 2 条，为实施基础设施建设项目或开展研究、开发和创新项目而专门注册成立的企业，其发行债券所支付的利息在 2030 年以前适用 15% 的预提所得税税率。

预提所得税可抵免 IRPJ 的应纳税额。

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. 向居民纳税人支付的服务费

根据规定，服务费视为应税收入，并征收企业所得税。

然而，RIR 条例的第 718 及 719 条规定，针对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，但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 RIR 条例第 716 条，清洁及安保服务收入适用于 1% 的预提所得税税率。信贷和市场评估相关的服务费、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 的应纳税额。

另外，第 10,833/2003 号法律第 30 条和 31 条规定，清洁及安保服务费、贵重物品运输费，以及信贷、营销、风险咨询、应付账款和应收账款管理费，均应按 1% 的税率预提 CSLL，但是税款金额少于 10 雷亚尔时免征 CSLL。

B. 向专业公司支付的费用

由一个纳税人向另一个纳税人所支付的专业服务费应按 1.5% 的税率缴纳预提所得税。预提所得税可抵免 IRPJ 应纳税额。专业服务费具体包括购买资产管理、广告宣传、实验分析、技术顾问、审计、会计、工程建设、教育培训、医疗、地质勘探、拍卖、活动策划、公共关系、经纪服务、翻译、城市规划等服务的费用。

第 10,833/2003 号法律第 30 条和 31 条规定，向专业公司支付的费用应按 1% 的税率预提 CSLL，但是税款金额少于 10 雷亚尔时免征 CSLL。

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 的应纳税额。

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

投资周期	税率 (%)
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是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，其预提所得税累退税率为 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为 22.5%到 20%，其中周期小于等于 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。

另外，长期投资基金的半年期预提所得税税率为 15%。短期投资基金的半年期预提所得税税率为 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。

一般来说，投资基金（共同投资基金，投资俱乐部以及其他）投资组合中如果至少 67% 由上市公司的股票构成，则可以 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。股票基金无需缴纳半年期预提所得税。

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%。另外，根据联邦税务局对第 202/2024 号税务裁定的答复，在国外定居的投资者，如果符合国家货币委员会第 4,373 号决议规定的条件，且不属于低税收管辖区的居民纳税人，则其在证券交易所之外出售房地产投资基金配额的资本收益按 15% 的税率征收预提所得税。

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 号法律规定，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 日发布的第 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%。

J. 证券交易所市场和有组织的场外交易市场相关税费

在证券交易所市场和有组织的场外交易市场处置资产应按 0.005% 的税率缴纳预提所得税，税基根据交易的市场类型不同（现货市场、期货市场、远期合约等）而有所不同，具体如下：

- a. 在期货市场，无论是提前平仓还是到期平仓，均按平仓时的市价计税；
- b. 在期权市场，根据当日支付和收到的权利金总额计税；
- c. 在远期合约中，如果资产进行实物交割，则根据远期价格与交易日现货价格之间的正差额计税，如果资产进行现金交割，则根据合约中规定的现金交割价值计税；
- d. 在现货市场，根据交易资产的出售价值计税。

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。根据 RFB 第 319/2023 号法律规定，税务机关必须公布享受税收优惠企业的相关信息，这些信息必须每 6 个月更新一次。

（1）区域投资基金税收优惠

根据第 1,376/1974 号法律规定，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 税收收入中获取资金，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

第 2,292/1986 号法律允许企业或雇员设立储蓄和投资筹划（PAITS），该筹划旨在建设利润共享的储蓄基金，从而提高员工的福利。所募集的资金，必须用在储蓄和投资筹划框架下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企业投入的上述款项不视同员工工资或社保费；

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 RIR 条例第 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。

RIR 条例第 323 条规定，根据资产在每天生产过程中使用的时长确定加速折旧率，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%。

根据第 14,871/2024 号法律规定，2024 年 5 月 29 日至 2025 年 12 月 31 日期间购置的固定资产（包含机器、设备、装置和仪器）可以加速折旧，在固定资产安装或投入使用当年和次年均可最高计提资产价值 50%的折旧费。加速折旧只适用于与纳税人提供商品和服务的经营活动存在联系的资产，并且在 2024 年加速折旧所产生的减税额最高不得超过 17 亿雷亚尔。

（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产品，政府应给予税收优惠。

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）、乌鲁布河（the Urubu river）和奎埃拉斯河（the Cuieiras 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、供企业内部使用、工业生产以及提供服务。除用于上述目的的货物，以及从玛瑙斯自贸区进口用于自贸区外贸易的货物，需按照一般规定纳税。另外，从玛瑙斯自贸区出口货物免收关税。

第 356/1988 号法律扩展了上述税收优惠范围，即在玛瑙斯自贸区收到的或加工的货物被用于在先锋区、边界区域和其他西亚马逊区

域（包括亚马逊州、阿克里州、朗多尼亚州和罗赖马州）使用或消费时，该税收优惠仍然有效。

上述优惠不适用于通过玛瑙斯自贸区出口和进口的国产武器和弹药、香水、烟草、酒精饮料。另外，玛瑙斯自贸区由于其地理位置位于亚马逊区域^[1]以内，因此所有适用于 SUDAM 的税收优惠同样适用于玛瑙斯自贸区。

在 2014 年 8 月 11 日之前建立的所有自贸区的税收优惠有效期至 2050 年 12 月 31 日，而玛纳斯自贸区的特别税收优惠待遇有效期至 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，可以用于抵免应纳税额。

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享受的抵免不得超过应纳税所得额的 1%（截至 2022 年 12 月 31 日）或 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）所作的捐赠适用应纳税所得额的 4% 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），以及出口企业采购原材料、中间产品和包装物（PEC）等税收优惠。

A. 对研发的税收优惠

- a. 研发费用可以在企业所得税税前列支；
- b. 纳税人可以享受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、专利权和特定植物品种的注册与维护相关的对外国付款的相关所得税；

[1] 简称 SUDAM，还包括圣安娜自贸区、博阿维斯塔自贸区等自贸区。

e. 参与研发项目的高端研究人员的工资可以享受 40%-60% 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. 向其他符合规定的国内企业提供上述资本性的资产和服务;
- c. 在 3 到 4 年内暂缓缴纳 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 年内暂缓缴纳, 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, 如果上年至少有 70% 的总收入来自出口贸易, 并承诺在随后两年保持这样的收入占比水平, 可在以下情况中缓征 COFINS 和 PIS:

- a. 进口新机器设备和其他法律规定的工具;
- b. 向其他符合规定的国内企业销售上述货物。

主营出口贸易的企业可在 2 年至 6 年内缓征 PIS 和 COFINS, 并且在满足一定条件下转化为零税率的优惠。

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, 可缓征针对原材料、中间产品和包装物采购的 PIS 和 COFINS 税收。

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, 并且这些企业须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。

受益于该税收优惠的纳税人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, 如果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）

生产用于特定飞机保养、维修、保存或使其更现代化或工业化的航空设备、系统、部件、原材料的企业，以及向 RETAERO 受惠企业提供特定服务的企业，均可享受 RETAERO 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，则适用零税率；

RETAERO 优惠适用期限为 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 号税务裁决，如果购买的产品或服务是由适用简易计税法的企业提供，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）

从事国防事业且具有战略意义的企业，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. 在巴西拥有国防领域相关科学技术研究、技术开发，产品或工艺相关的专门技术；

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，且这些服务将用于生产上述 a 项和 b 项中的相关产品和服务。

RETID 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. 向上述活动的开展提供服务暂缓征收 PIS 和 COFINS；

D. 向上述活动的开展进口服务暂缓征收 PIS 和 COFINS；

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

⑥影展活动的特殊税收制度（RECINE）和视听作品减免优惠

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）且未欠税的企业。

优惠政策主要针对巴西境内采购或进口新机械、仪器、用具及设备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；

B. 缓征针对国内采购和进口交易的 IPI；

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 II 和 IPI 税费将转化为免税，而缓征的 PIS 和 COFINS 税收将转换为零税率。税收优惠期限为 5 年。

此外，个人和企业还可使用以下款项抵减应纳税额：

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——抵减金额不超过企业应纳所得税额的 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——抵减金额不超过企业应纳所得税额的 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——抵减金额不超过企业应纳所得税额的 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 日联邦公报发布的第 9,393/2018 号法律, 退税率为 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给企业。

REINTEGRA 制度中可抵免税收的出口货物需满足下列条件:

A. 在巴西使用进口原材料进行生产, 且其生产成本不超过财政部规定出口价格的一定比例;

B. 列示在税务局和财政部的相关文件中。

工业产品出口企业收到的退税无需作为应税收入缴纳联邦税款和 COFINS。现行 REINTEGRA 制度长期有效, 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商品。该制度有效期为一年, 针对某些生产周期较长的商品, 其适用期限可再延长一年。在商品实际出口时, 这种暂缓征税将转化为免税。

第 14,440/2022 号法律将退税制度扩大到与出口商品有关的某些服务, 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 号法律（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 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；

B. 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，并遵守适当环保措施。

⑩回收行业税收优惠

根据第 14,260/2021 号法律规定，个人和企业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，用于抵免其企业所得税应纳税额：

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机构的基础设施进行改造；

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. 创建由小微企业、合作社和废弃物收集机构构成的可重复使用和可回收材料的销售网络和再生产链；

G. 加强废弃物收集机构在回收链中的参与；

H. 开发新技术。

只有采用实际利润法的企业，才可适用此税收优惠政策，且在每年按 1%的上限进行所得税税额抵免（与上述体育项目相关的税收优惠的抵免项一起计算）。对于个人，抵免不得超过所得税应纳税额的 6%。

回收行业税收优惠政策有效期至 2026 年。

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，巴西政府对文化项目给予税收优惠。企业和个人向文化部（Ministry of Culture）批准的文化项目提供的捐赠和捐款，可以用于抵免所得税应纳税额，具体如下：

A. 对于企业：根据项目类型，可按捐赠额的 100%、40%或 30%进行税收抵免，抵免限额为所得税应纳税额的 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，抵免限额为所得税应纳税额的 6%。

（7）特殊税收优惠申报义务

根据第 1,227/2024 号临时措施规定，享受联邦税收优惠政策的企业必须向联邦税务局通过电子方式提交声明，提供其目前适用的税收优惠、减免政策，以及相应的企业所得税应纳税额信息。

巴西联邦税务局于 2024 年 6 月 17 日发布的第 2,198 号规范性指令对上述电子声明进行了细化规定，要求企业须每月提交一次声明。如有违反，将处以以下罚款：

- ①总收入不超过 100 万雷亚尔的企业，处以总收入 0.5%的罚款；
- ②总收入超过 100 万雷亚尔但低于 1,000 万雷亚尔的企业，处以总收入 1%的罚款；
- ③总收入超过 1,000 万雷亚尔的企业，处以总收入 1.5%的罚款；
- ④纳税人存在漏报的情况，处以漏报金额 3%的罚款。

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间内支付或负担的成本费用可扣除，成本费用必须与其正常的交易或经营活动有关。

巴西对特定类别费用的扣除还有特殊规定，如广告费、摊销、坏账、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，则不允许在其他纳税期间扣除，也不允许在法定限额外超额扣除。

（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、奖金也可以扣除。

企业招待员工的费用（包括企业员工支出的报销等）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补充社会保险（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。

远程工作（家庭办公）的员工所产生的、由雇主报销的能源和互联网费用可税前扣除。为此，员工必须向雇主提供费用的证明文件。

（3）董事费

按月固定支付给合伙人、经理、董事会成员、财务顾问和咨询顾问等管理人员的服务报酬，如果记入经营费用项目下核算，则可以在税前扣除，但下列款项不得扣除：

① 支付给非居民董事会成员的款项（包括薪金和利润分享等）

② 根据利润分享计划支付给经理、董事（即使是巴西居民纳税人）的费用。

（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扣除。直接或间接向国内股东支付的利息必须遵守市场利率标准，否则不得扣除。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）实际支付或应付未付的利息，如果利息金额与应付给受控或附属公司的股息金额类似，则不予扣除。

（5）特许权使用费

2024 年 1 月 1 日之前，对于产生或维持应税所得所必要的特许权使用费可按以下规定限额扣除：

①与专利权、商标、商业秘密相关的支出，其税前扣除金额不得超过销售相关产品净收入的 5%；

②根据财政部的规定，向非居民纳税人支付专利权、商标、商业诀窍的特许权使用费，根据种类和涉及行业的不同等，可扣除的比例不同（1%到 5%不等）；

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、商业诀窍的特许权使用费可以扣除。如果收款方为非居民纳税人，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纳税人支付的特许权使用费，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，下列特许权使用费不可以扣除：

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特许权使用费；

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特许权使用费。

从 2024 年起，第 14,596/2023 号法律取消了上述扣除限制，并要求税务机关对特许权使用费的收支开展转让定价管理。第 14,596/2023 号法律第 44 条还特别规定，向关联方实际支付或应付未付的特许权使用费及其类似款项，如果属于下列情况之一，会导致相关款项无需承担任何税负，则支付方不得扣除相关款项：

①相关款项同时也被视为关联方的可扣除费用；

②相关款项根据受益人所在国的法律不属于应税收入。

（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费用可税前扣除。

在 2024 年 1 月 1 日以前，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。如与化工、制药或发电有关的服务费的扣除比例为 4%，与通信和碳氢化合物行业有关的服务费的扣除比例为 5%；

③技术协助合同必须在巴西专利商标局和巴西央行备案。

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，技术协助费从引进相关工艺起不超过 5 年内可扣除，特殊情况下，企业可申请延长至 10 年。

从 2024 年起，第 14,596/2023 号法律取消了上述扣除限制，并要求税务机关对服务和管理费的收支开展转让定价管理。第 14,596/2023 号法律第 44 条还特别规定，向关联方实际支付或应付未付的服务和管理费及其类似款项，如果会导致相关款项不承担任何税负，则支付方不得扣除相关款项。

（7）研发费用

具有科研性质、为发展和改进工业产品而发生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按照一般规则计提折旧。

（8）其他

①税和社会保险费（IRPJ 和 CSLL 除外）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扣除，除非该税金具有返还性质。

②根据 RIR 条例第 339 条，除非法规明文规定（例如假日薪酬、获批坏账），企业计提的准备金（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）不可以扣除。但是 RIR

条例第 340 条特别规定，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可以扣除。

自 2025 年 1 月 1 日起，金融机构可以扣除因违约交易以及与破产或司法重组的企业的交易而产生的未支付信贷款。

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。

企业可在年末或年度中期支付净资产利息，该金额由净资产金额乘以巴西央行公布的利率得出，可以在一定的限额内扣除（不超过当年净利润或累计未分配利润两者孰高值的 50%）。向股东支付或记入股东账户的净资产利息可在企业所得税前扣除。

④根据 RIR 条例第 383 条，无差别支付给全体员工的餐费可扣除。根据第 9,249/1995 号法律第 13 条，支付给股东、合伙人或管理人的餐费不得扣除。

⑤一般情况下捐赠和赞助支出不可以扣除，除非某些优惠制度对此做出了例外规定。

⑥以下广告费可以扣除：

- A. 支付给从事广告业务的个体工商户的报酬；
- 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，但该项样品金额的扣除限额应仅限于企业收入的 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对于差旅费的扣除，通常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，但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经济实质的判断：

- 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. 如果不视同工资，原则上不可以扣除，仅法定交通费（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. 为获得不动产使用权，支付租金是必要的；
- C. 不用于取得货物或资产权利；
- D. 非变相利润分配。

如果交易满足第 6,099/1974 号法律的要求，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）的租赁费用除外。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除非同时满足下列条件，否则向位于低税收管辖区的实体支付的款项不得扣除：

- A. 款项的受益人身份得到确认；
- B. 如果受益人是外国企业，则需要证明该企业具备经营能力；
- C. 款项的受益人向巴西支付方实际提供了商品或服务。

另外，如果向位于马耳他、西班牙、匈牙利、丹麦、瑞士、荷兰、哥斯达黎加、葡萄牙、新加坡和乌拉圭等国享受当地特定优惠税制的实体支付款项，也只有在同时满足上述条件时相关款项可以作为费用扣除。

②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 价值评估

根据税法规定，纳税人开展交易所取得收入应按市场价值进行计税，然而，有一些交易可按照账面价值等其他指标进行计税。

（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。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原材料和生产过程中消耗的货物或服务的购买成本；
- ②生产人员成本及直接的监督、保养和保管生产设备的人员成本；
- ③生产性资产的租赁、保养和修缮成本，包括折旧；
- ④与生产活动有直接关系的其他资产的折旧；
- 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%或按第②项所述产成品价值的 80%（即产成品纳税期产品销售最高价的 56%）确定；
- 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、商誉和机器设备，上述资产一般按照历史成本计价。除了特殊规定外，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。

根据会计相关法规确认的资产减值不影响税务上的折旧或摊销。

（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

纳税人只有按实际利润法计算企业所得税时，才允许计提、扣除折旧和摊销费。纳税人经营中使用或产生收入的固定资产，如果单个资产价值超过 1,200 万雷亚尔且使用寿命超过 1 年，则其购置成本不得直接扣除，而是必须按年度折旧率计提（直线法）折旧费。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——目前相关依据是第 1,700/2017 号规范指示。

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，即使在亏损年度也是如此。折旧和摊销费用的计提和扣除由纳税人在限额内自行决定，企业可以用较低的折旧率计提折旧，或在一定期间内不计提折旧，但是不可以在某个纳税期超额计提折旧。在亏损年度，折旧则必须计入公司的经营亏损净额。

巴西不允许对土地、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，则其余额未计提折旧在报废年度作为费用核销。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，以新资产可使用年限的一半与资产实际剩余使用年限二者孰长计算年折旧额。对于机器设备的加速折旧，巴西则另有规定。

如果税务机关未规定某类资产的年折旧率，则按照 10% 的直线法进行折旧。对适用何种年折旧率存在争议时，纳税人或税务机关可以请求国家技术协会进行专业判断，除非上级税务机关或法庭对国家技术协会的专业判断进行修改，则应根据国家技术协会的结论确定使用年限和计算年折旧率。

如果固定资产属于成套装置，且无需对资产中不同组成部分采用不同的折旧率，则纳税人应按组成固定资产装置中使用寿命最长的资产所适用的折旧率计提折旧。

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）折旧计提方

可以计提折旧的实体为资产退化经济负担的承担者。因此，在租赁合同中，出租人（而非承租人）才有权计提折旧；但是如果承租人使用资产后必须归还新的同类资产给出租人，则出租人不承担资产退化的经济负担，此时承租人可以计提折旧。

（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）折旧或摊销率

根据第 1,700/2017 号规范性指示，固定资产或无形资产的年折旧或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或摊销率

资产	比例 (%)
工具	10-20
动物资产	20-50
塑料制品	20
橡胶和皮革制品	50
木制品	20
地毯和其他铺在地上的纺织品	20
浸渍、涂层、包覆或层压纺织品	50
其他纺织品	20-25
陶瓷产品	20

资产	比例 (%)
玻璃产品	20
铸铁、钢铁厂	4-20
铝制品	4-20
非贵金属制品	10
反应堆、锅炉、机械、仪器和仪表	10-33.3
电视声像影音设备	10-33.3
铁路或有轨电车机车、固定装置和配件、交通信号设备	10
汽车、拖拉机、自行车和其他陆上交通工具	10-25
飞机和航天器	10
船只和浮动结构	5-20
光学、摄影、电影、测量、医疗和外科仪器设备	10
家具、办公用品	10
运动及娱乐器材	10

(5) 商标和专利

企业购入的发明专利、配方或工艺流程、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，可根据下列时限或指标计算折旧率：

- 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。

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(出售、征用、因毁损、灭失或磨损而注销或清算)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超过 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。

通常情况下，初始成本可以按成本法或收益法确定：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权益价值波动所造成的影响。对于在受控或附属公司的投资，必须采用收益法确定初始成本。

资本利得应在实现的当期计入应税所得。

企业取得或处置上市公司股票、股票交易所或有组织的场外市场的可变现投资，在处置上述资产时，应确认净所得(ganhos líquidos)。

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。在评估每月净所得时，如果交易中产生的损失未能在产生损失的当月全部用于抵减利润，则可用未来同类交易产生的收益进行抵减。同时净所得应缴纳 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%。

采用实际利润法的纳税人，当日交易产生的损失不可以税前扣除。

另外，交易发票中记载的证券交易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%；
- ④固定收益指数投资基金：15%至 25%。

（4）免除缴纳的资本利得

根据农村改革项目强制将农村财产出售给国家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

企业在核算超过一年的应收款时，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。

强制出售给国家机关取得的资本利得，如果企业将该利得转入特殊利润准备金，并且在其后 2 年内用于购买另外的固定资产，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，但根据第 9,249/1995 号法律第 25 条第 5 款，在境外遭受的会计损失通常不可用于抵减巴西境内的会计利润。

企业以前年度亏损（需保存账簿等证明文件）可以在一个纳税年度弥补不超过当年利润的 30%，以前年度亏损可以无限期向后结转，但不可以向前结转。企业可以在上述限额内自行确定用于抵减利润的损失。

受控外国公司境外产生的亏损可抵减该外国公司的利润，此时抵减数额不受上述不得超过利润的 30% 的限制。

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（即出售资产的总收入与其账面净值的负差额），也须遵从上述 30% 的抵减上限，并且只能弥补相同性质活动产生的利润（2019 年 6 月 27 日，联邦最高法院认定该限制条件符合宪法规定）。

如果纳税人同时出现经营损失和非经营损失，则需要对两者进行分别核算，并遵循以下规定：

A. 如果经营损失大于非经营损失，则非经营损失中相当于非经营收入的金额认定为非经营损失，而超出该部分的金额认定为经营损失；

B. 如果经营损失数额小于非经营损失数额，则所有经营损失都认定为非经营损失。

（2）资本损失

由于意外或不可抗力造成固定资产的毁坏、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，可就其不可折旧部分的金额进行税前扣除（收到保险赔付的情况除外）。

2.2.2 非居民企业

不满足居民企业定义的其他企业均属于非居民企业。

巴西税法虽然未专门规定非居民企业常设机构的概念，但是非居民企业在没有正式注册登记的情况下，可以通过正式代表、雇佣专员、当地代理及商业实体（以下代称“常设机构”）销售商品并取得利润。另外，巴西允许非居民企业在向商业、工业和发展部提出申请后获准通过分支机构在巴西开展业务活动。

如果税务机关认定非居民企业在巴西直接以企业身份开展经营活动，未按照法律规定进行注册登记，则可对企业开展纳税评估和处以相应罚款。

2.2.2.1 应税境内所得

非居民企业的常设机构和分支机构需与居民企业一样就来源巴西的所得，以及转让位于巴西的资产或权利所产生的资本收益缴税，并适用与居民企业同样的计税规则。

按照第 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）在确定应纳税所得额时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，境外总部代为常设机构支付的费用不得扣除。

在常设机构没有保留适当的会计账簿情况下，应纳税所得额通过强制核定利润法（lucro arbitrado）确定，即按照总收入的百分比计算（根据经营活动不同，利润率从 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强制核定利润法确定。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应归属于常设机构的利润这一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。

（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）均为非居民纳税人时，只有处置位于巴西境内的资产或权利产生的资本利得才在巴西纳税，且相关税款必须由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，非居民纳税人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纳税人支付的股息和其他利润分配免征所得税。然而，巴西正在审议 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

支付给非居民企业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纳税人按 25% 税率缴纳预提所得税）。净资产利息（JCP）也按 15% 税率缴纳预提所得税（若支付给位于低税收管辖区的纳税人则适用 25% 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，如同时满足下列条件，则预提所得税税率降低为 0%（该税收优惠不适用位于低税收管辖区的企业）：

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。

如果投资基金至少持有 85% 上述债券和证券（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%）投资于满足第①项所述条件的基金。

支付给非居民企业的利息还有一些其他的免税和零税率优惠，例如，对于进口融资贷款，无论提供贷款的非居民企业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也适用于以下投资收益（仅限于 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日期间的应税收益）：

A. 非居民投资者（根据第 9,430/1996 号法律第 24 条和第 24-A 条规定，满足既不居住在低税收管辖区，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. 根据经第 1, 137/2022 号临时措施修订的第 11, 312/2006 号法律规定, 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, 无论此类基金是否位于低税收管辖区。

根据第 1, 137/2022 号临时措施规定, 自 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日, 非居民纳税人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。这一零税率税收优惠还适用于非居民投资者(根据第 9, 430/1996 号法律第 24 条和第 24-A 条, 既不居住在低税收管辖区, 也不享受税收优惠制度)以及主权基金(即使这些基金位于低税收管辖区, 也适用该优惠政策), 前提是该等非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

根据 RIR 条例第 767 条规定, 非居民纳税人的特许权使用费总金额按 15% 税率缴纳最终预提所得税。

居民纳税人向非居民纳税人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, 还应该缴纳经济领域介入费(CIDE)。CIDE 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, 属于特许权使用费, 应按 15% 税率缴纳预提所得税。该裁定改变了税务机关长期将此类交易视为购买商品的立场。

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 日政府公告发布的第 7/17 号声明性解释法案, 使得税务机关对于巴西居民纳税人向外国受益所有人支付软件分销

或商业权利款项的立场统一化。此类付款统一被认定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，但是如果涉及提供与个人的技术能力有关的技术服务和援助服务，则应按照税收协定中独立个人劳务条款进行处理。

（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 号规范性指示第 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 99,001/2021 号适用于特定纳税人的裁定，提供软件服务视为提供技术服务（因为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），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、会议或研讨会费用、资格考试费用；
- C. 国外医疗和住院费用（包括家属医疗和住院费用）。

根据 2018 年 2 月 27 日政府公告发布的第 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%）。

根据 2017 年 3 月 22 日政府公告发布的第 153/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定：如果收入具备经济可行性和合法性，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。

根据第 1,138/2022 号临时措施规定，在 2027 年之前，巴西政府对巴西居民纳税人在国际差旅（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：

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

②资本利得

除法律另有规定外，非居民企业资本利得的所得税应纳税额通常由巴西付款人代扣代缴。非居民企业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。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 日起生效的第 13,259/2016 号法律，居民个人及非居民企业处置资产取得的资本利得适用 15%-22.5% 的累进税率，具体如下：

- A. 资本利得不超过 5,000,000 雷亚尔的部分适用 15% 的税率；
 - B. 资本利得介于 5,000,001 至 10,000,000 雷亚尔的部分适用 17.5% 的税率；
 - C. 资本利得介于 10,000,001 至 30,000,000 雷亚尔的部分适用 20% 的税率；
 - D. 资本利得大于 30,000,000 雷亚尔的部分适用 22.5% 的税率。
- 如果受益人位于低税收管辖区，则适用 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，否则按照第 1,662/2016 号规范性指令，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税收居民身份证明或由其主管税务机关签发的证明其税收居民身份的官方文件。

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

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纳税人。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，但是如果该金额超过投资价值，则其差额被视为资本利得，并按 15% 税率缴纳预提所得税（如果受益人位于低税收管辖区，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。

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。

此外，企业如果从事货物进出口的贸易，还必须在税务机关的外贸综合系统（Sistema Integrado do Comércio Exterior, SISCOMEX）中报告其外贸交易。

（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，可以选择按季度或按年申报和缴纳企业所得税。

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，该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，则税基为应以月收入总额（包括资本利得和其他收入）扣除已征税收入后的余额，应纳税额是税基乘以适用税率（8%到32%不等，取决于企业经营活动）后得到的结果。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，暂停缴纳预计利润的所得税税款，直至应缴税款追平已缴税款。在该情况下，企业应编制一份包括截至当时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。

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，且选择后只能在次年进行更改。

采用核定利润法、强制核定利润法或简易征收制度的企业，必须按季度申报和缴纳企业所得税（截止日期为相应季度终了次月的最后一个工作日）。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利润率。

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。在个人所得税中，居民个人取得的收入可以分为四类，即劳动收入（包括工资、实物福利、养老金收入和董事费报酬）、商业和专业服务收入、资本利得、投资收益。通常情况下，对于除资本利得及一些特定种类的投资收益以外的各种收入，个人所得税采用累进税率并按年度缴纳，而资本利得及一些特定种类的投资收益需要分项评估并单独纳税，因此在适用累进税率时不予考虑。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。

2.3.1.1 纳税人

满足以下任一条件的个人属于巴西居民个人：

- （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）下列情况入境巴西的人：

①持永久签证，并且可以推断该个人长期停留巴西的意愿，则该人自入境之日起即成为居民纳税人；

②持临时签证，根据雇佣合同来巴西工作或在“培养医生”项目（Programa Mais Médicos，该项目由第 621/2013 号法律颁布）中取得医学奖学金的个人；

③从入境日起，12 个月内在巴西停留超过 184 天；

④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返回巴西永久居住，自返回之日起认定为居民纳税人；

（5）暂时或永久性地离开巴西，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（如果是永久离开，则应在离开后次年 2 月的最后一日前提交声明；如果是临时离开，则应在离开之日起 12 个月后的第一日至次年 2 月的最后一日的期间内提交声明）；

（6）来自南方共同市场国家（阿根廷、巴拉圭和乌拉圭）以及玻利维亚、智利、哥伦比亚和秘鲁的公民，自在巴西建立工作关系之日或获得永久居留权之日起可以申请成为巴西的居民纳税人。

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纳税人。这是因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。

如果巴西的居民纳税人希望将其税收居民身份所属地从巴西转移至低税收管辖区（塞浦路斯、中国香港、爱尔兰和毛里求斯）或存在优惠税制的国家（马耳他、西班牙、匈牙利、丹麦、瑞士、荷兰、哥斯达黎加、葡萄牙、新加坡和乌拉圭等），则只有在满足下列条件之一时，相关申请才能得到巴西税务机关的同意：

（1）在连续 12 个月内，纳税人在上述国家或地区实际停留超过 183 天，或者纳税人的惯常住所和大部分财产位于上述国家或地区；

（2）在上述国家或地区，纳税人应就其全部收入在当地纳税。

巴西法律规定了以家庭为单位纳税的特殊规则，在下列情况下，纳税人可以选择提交联合纳税申报表，并共同缴纳税款：

（1）纳税人与其配偶（包括同性伴侣）育有子女或共同生活超过 5 年；

（2）纳税人的父母、祖父母和曾祖父母的收入未满足免征个人所得税的条件；

（3）纳税人监护在法律上被视为绝对无行为能力的人。

在提交联合纳税申报表时，所有受抚养人的收入必须与纳税人本身的收入相加，并缴纳个人所得税。

2.3.1.2 个人所得税应纳税所得额

（1）一般规定

居民纳税人的个人所得税应纳税所得额包括从资本或劳动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，还包括纳税人未报告的任何个人财富增加（除非纳税人证明财富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。

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。

（2）免税所得

个人所得税免税收入包括：

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的提议）；

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（不超过法律最高限额）；

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缴纳的款项；

- 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居民个人接受的赠予和遗产；
- 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膳食、交通以及由雇主免费提供的特殊工作制服或服装；
- ⑬在公司或办事处所在地或通常开展工作的地区以外工作的食宿、每日津贴；
- ⑭应雇主要求搬迁至其他地区时的搬迁费补偿等。

2.3.1.3 税率

月度收入和资本利得适用税率详见表 7 和表 8：

表 7 收入和资本利得适用税率（2024 年 1 月 1 日至 1 月 31 日）

月度应纳税所得额（雷亚尔）	适用税率（%）
不超过 2,112.00	0
2,112.00 - 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

表 8 收入和资本利得适用税率（自 2024 年 2 月 1 日起）

月度应纳税所得额（雷亚尔）	适用税率（%）
不超过 2,259.20	0
2,259.20-2,826.65	7.5
2,826.66-3,751.05	15

月度应纳税所得额（雷亚尔）	适用税率（%）
3,751.06–4,664.68	22.5
超过 4,664.68	27.5

年度收入和资本利得适用税率见表 9:

表 9 收入和资本利得适用税率（2023 和 2024 年度）

2023 年度应纳税所得额（雷亚尔）	2024 年度应纳税所得额（雷亚尔）	适用税率（%）
不超过 24,511.92	不超过 26,963.20	0
24,511.93–33,919.80	26,963.21–33,919.80	7.5
33,919.81–45,012.60	33,919.81–45,012.60	15
45,012.61–55,976.16	45,012.61–55,976.16	22.5
超过 55,976.16	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%。个人处置上市公司股票、股票交易所或有组织的场外市场的可变现投资时，应确认净所得，并根据交易性质按 15%或 20%的税率缴纳税费。

（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，并可抵减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 10:

表 10 员工参与利润分享计划从雇主取得的收入适用税率

应纳税所得额（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、直接作为工作报酬的补偿和福利,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

雇员收到的与其工作直接相关的实物福利应按照市场价值或雇主所花费成本价值征税。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在特定限额内(从 2015 年 4 月 1 日起,限额为每月 1,903.98 雷亚尔)免税。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。

个人因退休或因符合条件的疾病致残而获得的公共养老金收入免征个人所得税,其适用的前提条件是养老金受益人通过联邦、州或市政府官方医疗服务机构出具的报告证明其病情。

私人养老金收入以及不符合上述相关条件的公共养老金收入属于应税收入,须缴纳个人所得税。同时,纳税人可以对符合特定条件

的私人养老金收入选择不同的适用税率，既可以选择 2.3.1.3 小节所述的累进税率，也可以选择下列累退税率：

- ①存款年限不超过 2 年，税率为 35%；
- ②存款年限超过 2 年但不超过 4 年，税率为 30%；
- ③存款年限超过 4 年但不超过 6 年，税率为 25%；
- ④存款年限超过 6 年但不超过 8 年，税率为 20%；
- ⑤存款年限超过 8 年但不超过 10 年，税率为 15%；
- ⑥存款年限超过 10 年，税率为 10%。

（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属于工资薪金所得，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，官方公报发布第 103/2019 号裁定规定：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所得税。

（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；其他情形下，则应正常缴纳个人所得税。

2.3.1.5 专业服务收入

从事下列职业或业务的个体工商户不属于企业纳税人，所得需缴纳个人所得税（而非企业所得税）：

- （1）医生、工程师、律师、牙医、兽医、教师、经济学家、会计师、记者、画家、作家、雕塑家；
- （2）非商业性服务和代理服务从业者；
- （3）法庭书记员、公证人等；

- (4) 经纪人、拍卖商及其助理人员；
- (5) 基于劳务合同开展活动，包括建筑工程、研究开发和公共事业服务等；
- (6) 从事艺术、教育、科学、城市建设、装置或设备有关项目的开发。

以下为个人专业服务收入的扣除额：

- (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) 取得和维持应税收入来源所必需的费用；
- (4) 独立商业代理还可扣除与运输有关的费用，条件是这些费用由商业代理承担，且不得退还。

为计算预缴税款金额，上述提到的扣除额上限为个人与专业服务活动有关的月收入。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。

第 147/2014 号补充法条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，律师、医生和工程师等专业人员能够选择简化的税收制度。

2.3.1.6 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。

(1) 股息

投资收益不包括由居民企业从税后利润中支付的股息。

(2) 利息

企业支付给个人的任何种类的利息收入（包括与信贷交易或任何其他固定收入投资有关的利息）均单独征税，即在计税时不与其他收入相加。利息收入适用累退税率，从 22.5% 到 15% 不等，其税率取决于相关交易的时限，具体如下：

- ① 180 天以内的交易，税率为 22.5%；
- ② 181 天至 360 天的交易，税率为 20%；
- ③ 361 天至 720 天的交易，税率为 17.5%；

④超过 720 天的交易，税率为 **15%**。

购买从事基础设施建设、研发项目及开发、创新项目的企业所发行的债券利息收入适用零税率。巴西企业向股东支付的净资产利息，按 15% 的税率进行源泉扣缴。

（3）特许权使用费

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。

（4）不动产租金收入

个人收到的不动产租金收入计入应纳税所得额中并按照一般累进税率征税。如果租金收入由企业支付，则所支付租金须进行源泉扣缴。

在计算不动产租金的个人所得税应纳税所得额时，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。另外还可以扣除的费用包括不动产财产税、为收取租金而发生的费用，以及在不动产转租交易中支付给业主的租金。

另外，如果个人被允许在不支付任何报酬的情况下使用他人所有的不动产（配偶、近亲所有不动产除外），则视同该个人每年获得相当于该不动产市场价值 10% 的报酬，此类报酬应当缴纳个人所得税。

2.3.1.7 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% 不等，具体情况如下：

- （1）资本利得不超过 500 万雷亚尔的部分适用 15% 的税率；
- （2）资本利得在 500 万至 1,000 万雷亚尔的部分适用 17.5% 的税率；
- （3）资本利得在 1,000 万至 3,000 万雷亚尔的部分适用 20% 的税率；
- （4）资本利得大于 3,000 万雷亚尔的部分适用 22.5% 的税率。

资本利得单独计税，因此不包括在年度所得税申报计算中。

出售低价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，均可予以免税。出售外币所产生的资本利得（即汇兑收益）相当于销售价格与外币的购置成本之间的正差额，一个日历年度内不超过 5,000 美元的部分免税。

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计税原则，应纳税所得额为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进行汇总。

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。

根据第 12,431/2011 号法律规定，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。

因公司清算（向股东分配公司资产）而产生的收入，以及因个人持有股份权益的公司减资而产生的收入，只要不超过个人在其个人所得税纳税申报表中申报的对该公司的相应投资额，均不纳税；超出投资额的收入部分均作为资本利得，并按 15%税率缴纳个人所得税。

2.3.1.8 扣除项目及税收减免

（1）扣除项目

个人所得税居民个人按照个人总应税收入减去扣除项目的余额（应纳税所得额）计税。居民个人可以在计算其年度应纳税所得额时减去下列项目：

- ①纳税人为自己及受其抚养或赡养人支付的，用于药物、心理治疗、牙医、理疗、放射、矫形等不可报销但可证明的相关花费；
- ②与提供专业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所缴纳的款项；

⑥纳税人抚养或赡养他人的年度扣除额（针对每个被抚养或赡养的人，纳税人可享受 2,275.08 雷亚尔/年的固定扣除额）；

⑦纳税人或其抚养、赡养人的教育支出（从幼儿园到大学的教育支出均可扣除），扣除上限为 3,561.50 雷亚尔；

⑧为纳税人或其受抚养人提供的个人退休基金（FAPI）计划所缴纳的款项，扣除上限为应税收入的 12%；

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

⑩向适用于公务员群体的巴西私人养老基金缴纳的养老金支出，扣除上限为应税收入的 12%；

⑪诉讼程序所需的法庭费和律师费。

另外，纳税人也可选择简化扣除，即在年度应税收入中减去应税收入金额的 20%，从而无须按照上述可扣除项目清单计算扣除金额。年度应税收入适用简化扣除的金额不得超过 16,754.34 雷亚尔。

月度纳税申报中允许扣除以下项目：

①由法庭指令或司法机关确认的赡养费及子女抚养费；

②纳税人抚养或赡养他人的月度扣除额（针对每个被抚养或赡养的人，纳税人可享受 189.59 雷亚尔/月的固定扣除额，适用月度扣除额的纳税人不得再享受前文所述的年度扣除额）；

③向符合条件的巴西私人养老基金和 FAPI 缴纳的养老金支出，扣除上限为应税收入的 12%；

④社会保障缴款。

根据第 14,663/2023 号法律，自 2023 年 5 月起，纳税人可选择简化扣除，即在月度应税收入中减去相当于所得税税率表中零税率等级最高收入值（2024 年 1 月为 2,112 雷亚尔，自 2024 年 2 月起为 2,259.2 雷亚尔）金额的 25%，从而无须按照上述可扣除项目清单计算扣除金额。

适用月度简化扣除的纳税人，在计算其年度应税收入时还可以申请适用年度简化扣除。

（2）税收减免

根据法律规定用于以下用途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。

2.3.1.9 计算案例

假设在 2023 年，一个纳税人（与配偶和两名子女共同生活）年薪为 72 万雷亚尔，承担社会保险费 10,524 雷亚尔；两名子女在巴西上高中，教育支出为每月 6,000 雷亚尔（每名子女 3,000 雷亚尔）；纳税人在巴西有一些投资，每月从巴西企业获得 2 万雷亚尔的股息收入，而当年 12 月 31 日从到期日为 721 天的债权性投资中获得 12 万雷亚尔的利息收入；此外，当年该纳税人还获得 4 万雷亚尔的证券出售净收益。下表为该纳税人年度个人所得税的计算方式：

表 12 2023 年年度个人所得税计算案例

计算步骤	金额（雷亚尔）
1. 总应税收入	1,120,000
-工资	720,000
-利息	120,000
-股息	240,00
-净收益	40,000
2. 扣除额	24,472.24
-教育支出（两位子女）	7,123

-抚养或赡养费（配偶和子女）	6,825.24
-支付给国家社会保障中心的社保费用	10,524
3. 应纳税所得额	
-适用 0%-27.5%税率的收入	695,527
-适用 22.5%-15%税率的收入	120,000
-适用 15%税率的收入	40,000
-免税收入	240,000
4. 应纳税额	
-适用 0%-27.5%税率的应纳税额	180,712
-适用 22.5%-15%税率的收入	18,000
-适用 15%税率的收入	6,000
-免税收入	0
5. 总税额	204,712

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，则属于非居民纳税人。此外，如果巴西税收居民离境前提交了离境个人所得税申报表，则可自离境之日起被认定为非居民纳税人；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。

非居民纳税人仅就其来源于巴西境内的收入纳税，而收入来源由收入支付人所在地决定，与相关业务开展地点无关。

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，则适用相应税率（例如，非居民纳税人如果是低税收管辖区居民，则适用 25% 的税率）。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% 累进税率和其他税率适用标准。以下简要概括常见不同所得类型及其适用税率：

表 13 常见不同所得类型及其适用税率

税率	类型
15%	1. 非居民纳税人一般情况下适用 15% 的税率； 2. 非居民纳税人从巴西境内所取得的利息、净资本利息、特许权使用费所得适用 15% 的税率； 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% 的税率进行税款征收； 4. 非居民纳税人提供的软件服务（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），属于提供技术服务，需按 15% 的税率进行税款征收。
25%	1. 若非居民纳税人为低税收管辖区税收居民，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按 25% 的税率进行税款征收； 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、资格考试费用；
- （2）国外医疗相关的医疗费和住院费（包括家属医疗）；
- （3）与出口融资有关的利息费用。

根据 2018 年 2 月 27 日政府公告上公布的第 661/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定，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企业支付的款项，应定性为技术服务费，并按 15% 的税率缴纳预提所得税（向位于低税收管辖区的个人支付相关款项时，税率为 25%）。

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规定的减免税率或任何其他协定优惠待遇，非居民个人（或当地代表）必须向扣缴义务人提供税收居民身份证明或由其主管税务机关签发的证明其税收居民身份的官方文件。

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 2023 年度居民个人就所得进行个人所得税申报的规则（第 2,178/2024 号规范性指示）。在 2023 年度满足下列条件之一的个人须进行个人所得税申报：

- ①应纳税所得超过 30,639.90 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 200,000 雷亚尔；
- ③应税资本利得超过 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；
- ④来源于农业生产活动的年度总收入超过 153,199.50 雷亚尔；
- ⑤截至 2023 年 12 月 31 日，所持有的资产或权利（包括裸地）的总价值超过 800,000 雷亚尔；
- ⑥选择根据第 11,196/2005 号法律第 39 条，就出售住宅地产的资本收益申请免税；
- ⑦在 2023 年的任何时候成为巴西居民，并于 2023 年 12 月 31 日之前一直维持这一身份。

纳税人须在 2024 年 5 月 31 日之前通过报税程序（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。

提交个人所得税申报表通常无需提供证明文件，但是如果税务机关对申报表当中的某些信息存在疑问，则可以要求纳税人提供与费用扣除、捐赠以及个人资产购置成本相关的证明文件。此外，如果纳税人从事涉及无形资产转让、向非居民纳税人提供服务，或者可能影响居民企业的所有者权益的交易，则应向税务机关通报相关交易的情况。

下列情况下，税务机关可对纳税人开展纳税评估（根据纳税人的车辆、房产、珠宝、银行存款等资产评估应税收入）：

①纳税人未申报个人所得税，并且无法证明其在纳税年度内未取得任何应税收入；

②纳税人未按要求提供信息，或提供的信息不准确；

③纳税人虽提交纳税申报表，但申报不准确；

④资产或权利的销售价格明显低于市场价值，且税务机关有理由认为纳税申报表中填报的交易价格与卖方收到的实际销售金额不符。

（2）税款缴纳

对于在巴西不涉及预提所得税的收入（包括出租收入、专业服务收入、境外来源收入）等类型的收入，纳税人通常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，应按月纳税的收入包括：

①纳税人取得无需在巴西缴纳预提所得税的收入（例如动产或不动产的出租和转租收入）；

②与纳税人开展专业服务或与雇佣关系无关的活动有关的收入；

③境外来源的所有类型的收入（无论是否汇回巴西境内）；

④从非居民企业取得的股息分配收入（无论是否汇回巴西境内）；

⑤取得的赡养费和抚养费。

纳税人在提交年度个人所得税申报表时申报的应纳税额，可通过一次性付款或最多 8 次按月分期付款的方式缴纳，分期付款的条件是总应纳税额超过 100 雷亚尔且每次分期付款的金额不低于 50 雷亚尔。另外，选择分期付款的纳税人还应支付按巴西中央银行规定的 SELIC 利率计算的利息。

纳税人应在纳税年度次年 4 月最后一个工作日之前完成应纳税额的一次性付款或分期付款中的第一笔付款，而其他分期付款（加上利息）则应在接下来每个月的最后一个工作日之前缴纳。

2.4 增值税

2.4.1 工业产品税概述

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

此章节将对 IPI 进行介绍，ICMS 的有关信息，请参考 2.5.10。

IPI 是对所有类型工业产品的销售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 IPI 可以在涉及产品生产和销售的后续环节中抵扣。

2.4.1.1 工业产品税纳税人

IPI 纳税人是进口或生产产品的企业，或是其他视同进口或生产产品的任何人（包括没有货物来源证明文件时的货物运输者和所有者）。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，不管企业的法律形式如何，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。

2.4.1.2 工业产品税应税对象

IPI 的应税对象是制造商销售或进口的任何类型的工业加工品。根据巴西法院判定，进口商再销售进口产品仍被视为应税对象。

工业加工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。

如果纳税人提供生产服务（如代加工协议），则应谨慎分析相关业务应缴纳 IPI 还是社会服务税（ISS，属于市政府税）。生产活动（适用 IPI）和提供服务（适用 ISS）之间的区别主要体现在产品的目的或用途方面。如果产品用于个人使用或消费，或构成公司固定资产的一部分，那么生产加工将实际被视为提供服务，因此需缴纳 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从事生产活动，因此应缴纳 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) 货物离开纳税人场所的当天；
- (2) 如果直到开具正式发票前一天还没有发货，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缴纳 IPI。

根据第 1,248/1972 号法律，对从生产设施运往出口公司（包括贸易公司）的货物，其 IPI 可以递延缴纳。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。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。一般零税率适用于生活必需品，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（甚至对进口交易提高税率）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。

以下是部分产品的 IPI 税率：

（1）可食用肉类和内脏、新鲜蔬菜、新鲜水果、茶、咖啡和香料，以及蔬菜、水果、坚果或其他植物的制品、医药产品和肥料等，适用 0%税率；

（2）染料、颜料和其他着色剂，适用 0-6.5%税率；

（3）香水、化妆品或洗浴用品，适用 0-14.3%税率；

（4）橡胶及其制品，适用 0-15%税率；

（5）旅行用品、手提包和类似容器，适用 0-6.5%税率；

（6）纸浆、纸或纸板制品，适用 0-29.5%税率；

（7）地毯和其他纺织地面覆盖物，适用 6.5%税率；

（8）羽毛和羽绒用品，适用 0-13%税率；

（9）石材、石膏、水泥、石棉、云母或类似材料制品，适用 0-9.75%税率；

（10）电气机械和设备及其部件，适用 0-35%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。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，且累计的税款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，因此即使有关机械或设备未列入财政部的清单，也可享受进项 IPI 扣除。

生产商可以扣除从不属于 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 IPI 进项税。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）药店配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。第 4,020/2017 号适用于特定纳税人的裁定明确规定：此项免税政策

也适用于进出口关税和 IPI。另外，根据产品税收分类代码，巴西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 号适用于特定纳税人的裁定明确：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、使用或进行工业生产的产品，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。

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）国内销售是向购买方收取的总对价，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。

下列情况下，IPI 的计税基础不得低于法定的最低标准：

（1）同一企业内部机构之间销售货物时，计税基础不得低于货物销售方所在地该货物的市场批发价格；

（2）同一企业内部机构之间销售货物，且购买方仅从事零售业务时，计税基础不得低于货物向消费者销售价格的 90%，也不得低于上述第（1）项所设立的最低标准；

（3）如果货物由企业销售给与企业没有附属关系的零售商，则计税基础不得低于生产成本、附加费用和正常利润的总和。

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 税基中计入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 IPI 销项税额，减除进项税额后的余额为 IPI 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 IPI 申报表（*Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados*, DIPI）。

（2）税款缴纳

企业须在申报评估月份的次月第 15 天之前完成税款缴纳。一些特殊情况可能会有不同的截止日期。

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 款设立，并按照第 7,689/1988 号法律（依 8,034/1990 号和 11,727/2008 号法律进行修订）管理和执行。

CSLL 对企业纳税人征收，税款收入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 的税基与 IRPJ 的税基相似，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 税基是每月总收入的 12%（税率与 IRPJ 相同），服务行业企业税率则为总收入的 32%。资本收益和其他收入也需全额并入税基。根据第 9,316/1996 号法律，CSLL 税款不得从 IRPJ 及其本身的税基中扣除。

CSLL 税基的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，只有在 1989 年 1 月 1 日开始实行 CSLL 之前，巴西签署的税收协定才适用于 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，相关协定也适用于 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适用于 CSLL，原因在于 CSLL 并非一种税收，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，才会将其纳入协定适用范围。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，巴西缔结的所有税收协定均将 CSLL 纳入了其适用范围。

2.5.2 社会保障金费

COFINS 向所有企业征收，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。

一些项目可以从税基中扣除，如 IPI 和 ICMS（国家最高法院在第 574,706 号诉讼中裁定 ICMS 不包含在征税基数中）、取消的销售收入、退货、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。第一种是按照 9,718/1998 号法律规定的累计制度；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 对多环节生产链所产生的影响，可扣除项目具体包括：

- （1）为转售而购进的货物；

(2) 在提供服务和生产、制造商品过程中投入的商品和服务，包括燃料和润滑油；

(3) 企业消耗的电力、热能，以及支付的建筑、设备租金；

(4) 货物储存和运输费等；

(5) 提供清洁、维护和保养服务的企业向员工提供的交通票、餐券以及工作服相关费用。

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，COFINS 的抵免额为可扣除项目金额乘以 7.6% 费率。

根据第 8,426/2015 号法律，从 2015 年 7 月 1 日起，COFINS 费率从 0 增加到 4%。但零费率仍适用于下列交易中外汇波动产生的收入：

(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）。

执行企业所得税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（在第 10,833/2003 号法律第 10 条中列出），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），具体包括：

(1) 电信服务、邮政和电报服务收入；

(2) 销售报纸和期刊收入，以及报业公司和声像广播公司提供服务的收入；

(3) 提供公路、地下、铁路和水上集体客运服务的收入；

(4) 医院、学校提供服务的收入；

(5) 巴西航空公司提供客运服务的收入，以及空中出租车公司提供的个人运输服务的收入；

(6) 民用建筑工程收入；

(7) 主题乐园、酒店、展会收入；

(8) 经营高速公路的企业提供公共服务的收入；

(9) 旅游机构提供服务的收入；

(10) 计算机服务公司从软件开发活动及其使用权的许可或转让，以及软件分析、编程、安装、配置、咨询、技术支持和维护或更新中获得的收入；

(11) 销售碎石，民用建筑用砂和砾石的收入等。

此外，某些特定活动（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）适用特定税率和税基征收 COFINS。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% 不等。乙醇和石油产品的销售也采用 COFINS 特殊征收办法，基于一个固定金额乘以交易量（体积或重量）计算 COFINS 金额。

第 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。

第 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。进口服务征收基础根据联邦税务机关公布的公式计算（见第 572/2005 号和第 1,401/2013 号规范性指南）。当服务在巴西履行，或虽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。

根据第 316/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定，对外支付的信贷、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以外，合同还约定了提供技术或协助服务（混合合同），并且合同中分别列示相关金额，则应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，则按照合同总金额征收技术和协助服务的 COFINS。

根据第 153/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定，对非居民个人收入的支付或汇款需要缴纳 COFINS。即便没有实际支付，在会计处理中记录支付义务即构成应税行为。第 544/2018 号适用于特定纳

税人的税收裁定明确，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。第 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。

第 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）。

第 14, 288/2021 号法律和第 14, 784/2023 号法律明确，在 2027 年 12 月 31 日之前，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，没有达到该要求的企业将会受到行政处罚。

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，第一种是第 9, 718/1998 号法律规定的累计制度，第二种是第 1, 911/2019 号法律规定的非累计制度。

依据第 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。出口货物和服务收入不征收 PIS。

第 651/2014 号暂行条例（相关规定转化为第 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，允许扣除在第 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 对多阶段生产链所产生的影响，可扣除项目具体包括：

- (1) 为转售而购进的货物；
- (2) 在提供服务和生产商品过程中投入的商品和服务，包括燃料和润滑油；
- (3) 企业消耗的电力，以及支付的建筑、设备租金；
- (4) 为生产用于销售的商品而购买的机器和设备，以及其他纳入固定资产的物品；
- (5) 已计入本月或者上月帐目并依法征税的货物，如果发生退货，则先前确定的销售收入可以扣除。

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。PIS 的抵免额为可扣除项目金额乘以 1.65% 税率。

根据第 8,426/2015 号法律，从 2015 年 7 月 1 日起 PIS 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带来的财务收入：

- (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，及在第 10,637/2002 号法律第 8 条和第 10,833/2003 号法律第 10 条中列出的其他收入（例如出售股份的收入）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。

第 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。

第 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。进口商品不按总收入征收 PIS,而是按进口商品的海关价值或服务协议价款征收。进口服务征收基础根据联邦税务机关公布的公式计算(见第 572/2005 号和第 1,401/2013 号规范性指示)。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,特许权使用费对外支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以外,合同还约定了提供技术或协助服务(混合合同),并且合同中分别列示相关金额,则应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,则按照合同总金额征收技术和协助服务的 PIS。

根据第 153/2017 号适用于特定纳税人的税收裁定,对非居民个人收入的支付或汇款需要缴纳 PIS。即便没有实际支付,在会计处理中记录支付义务即构成应税行为。第 544/2018 号适用于特定纳税人的税收裁定规定,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。第 668/2015 号暂行条例规定货物进口的费率为 2.1%。特定产品的进口也可能适用更高的费率标准(如:某些药物和疫苗的费率为 2.76%;特定的香水、化妆品和个人卫生用品的费率为 3.52%;特定的机器和车辆的费率为 2.62%)。进口服务的标准费率依然为 1.65%。

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

第 12,973/2014 号法律规定,长期资产处置收入无需缴纳 PIS(该规定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，没有达到该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，将产假工资计入缴费基数这种做法违反宪法规定）。金融机构（包括商业银行、投资银行、开发银行、储蓄银行、信贷、融资或投资公司、房地产信贷公司、经纪公司、商业租赁公司、信用合作社、私人保险公司、保险代理以及私人养老金机构）应额外支付每月工资的 2.5%。

纳税人也必须根据向个体工商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工商户的社会保障金。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）。2023 年，工资基数上限是 7,507.49 雷亚尔。

根据第 9,711/1998 号法律，公司支付给个体工商户的特定服务费，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 雇员和个体工商户支付的社会保障金

雇员必须支付社会保障金，缴费基数是该雇员从所有任职企业获得的薪酬，另外还包括小费、水电费报销等非固定收入。

巴西公布了自 2024 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 14 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 1,412.00	7.5
1,412.01-2,666.68	9
2,666.68-4,000.03	12

月工资（巴西雷亚尔）	累进缴存比例（%）
4,000.04-7,786.02	14

自 2024 年 1 月 1 日起，社会保障金的最高月缴费工资基数从 7,507.49 雷亚尔上调至 7,786.02 雷亚尔。

个体工商户、公务员、企业董事和独立劳工（包括农村和矿业工人等）必须按月缴纳社会保障金，缴费标准为所得收入的 20%（最高缴费基数为 7,786.02 雷亚尔）。另外，没有与他人建立雇佣关系的、独自开展经济活动的人士，以及 16 周岁以上暂未从事营业活动的人士，可以选择参与简化社会保障计划，按巴西最低月薪（2024 年为 1,412 雷亚尔）11%的标准缴纳社会保障金。

2.5.5.3 按总收入支付的社会保障金（CPRB）

根据第 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、14,288/2021 号、17,784/2023 号和 14,784/2023 号细化规定），在 2027 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。

根据第 10,022/2015 号适用于特定缴费人的裁定，CPRB 仅适用于缴费人的主要经济业务。因此，若企业的主要经济活动属于 CPRB 适用的范围，则需缴纳 CPRB，而次要活动属于适用范围时则不需要缴纳 CPRB。此外，私人裁决 COSIT 193/2015 明确到，若企业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 个行业满足缴纳 CPRB 的条件，但由于第 13,670/2018 号法律的颁布，这一数字大幅减少。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缴纳 CPRB。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，而不是缴费人的所有活动，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 CPRB 的总收入包括：提供服务产生的收入，销售商品产生的收入，为第三方代理销售商品的佣金和费用。以下收入不包括在内：出口收入、取消的销售、无条件折扣中包含的 IPI 和 ICMS。

2.5.5.4 工伤保障费（SAT）

雇主应缴纳工伤保障费（SAT），SAT 用于在雇员死亡、残疾或因公发生意外事故时提供补偿。

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 金额时予以参考。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

教育经费由第 1,422/1975 号法律设立，按第 87,043/1982 号法律管理（并遵守第 9,766/1998 号法律的规定）。

商业、工业和农业企业必须选择以下二者其一进行教育投资：

- （1）为员工及其 7 至 14 岁的子女提供免费的教育；
- （2）按员工工资总额的 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。核定程序按照法律执行，但不同市政府对于该核定程序的要求不同。

税率由各市政府自行规定，差异较大，从 0.5% 到 3.5% 不等，例如，巴西圣保罗市的城市房地产税税率如下：

- （1）用作住宅的已建房产，税率为 1%；
- （2）其他已建房产和土地，税率为 1.5%。

房地产税税率可能根据资产价值和所在地有所提高。

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 条设立，目前按第 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 ITR。

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帮助下开发，其面积总和不超过规定上限（根据不同地点分为：西亚马逊地区和潘塔纳尔为 100 公

顷，东亚马逊地区为 50 公顷，其他地区为 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（与上一条所述上限相同），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）且面积总和不超过法定上限。

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税基征收 ITR。

第 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%不等，具体如下表所示：

表 15 ITR 税率表

土地面积	使用程度				
	80%以上	65%-80%	50%-65%	30%-50%	30%以下
50 公顷以下	0.03%	0.2%	0.4%	0.7%	1%
50-200 公顷	0.07%	0.4%	0.8%	1.4%	2%
200-500 公顷	0.1%	0.6%	1.3%	2.3%	3.3%
500-1,000 公顷	0.15%	0.85%	1.9%	3.3%	4.7%
1,000-5,000 公顷	0.3%	1.6%	3.4%	6%	8.6%
5,000 公顷以上	0.45%	3%	6.4%	12%	20%

2.5.7 不动产转让税

任何纳税人发生的不动产转让以及不动产物权（抵押权等担保权除外）、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）以财产或物权对公司出资；
- （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，目前巴西各地不动产转让税税率如下：

- （1）圣保罗市：3%；
- （2）坎皮纳斯市：2.7%；
- （3）瓜尔略市：2%；
- （4）里约热内卢市：3%；
- （5）尼泰罗伊市：2%；
- （6）贝洛奥里藏特市：3%；
- （7）阿雷格里港：3%；
- （8）库里提巴：2.7%；
- （9）巴西利亚：2%。

不动产转让税税基为市政府规定的不动产价值，以市场价值和交易价值二者较高一方为准。市政府法律还明确了是由买方还是卖方承担纳税义务。

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关税。需要缴纳进口关税的产品分类表在相关的法律中有明确列示。

1957 关税法明确指定进口的关税税基是“从量”或“从价”，税务机关可以根据进口情况以及哪种税率计算出的关税金额更高，而选择按“从价”或“从量”标准或两者结合征税。

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时的一般“公开市场”价格（通常发票上显示的价格可以被认定为一般“公开市场”价格）。

根据第 440/2020 号条例，经由空运或海运抵达巴西的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，或者通过陆运、河运、湖运抵达巴西的旅客所购价值不超过 500 美元的商品可免征关税，某些商品可能会有数量限制。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得超过 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。

（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 号及第 1,612/2016 号规范性指示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% 到 4% 之间，例如在圣保罗市公共汽车、小巴和摩托车税率为 2%，乘用车

税率为 4%；帕拉州一般要求汽车和摩托车税率为 3.5%，公共汽车、卡车和天然气运输车辆等为 1%）。

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）设立的一种联邦税，并按照第 87/1996 号法律管理和执行。

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 ICMS，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。

ICMS 由各州在《宪法》规定的范围内颁布的州立法进行征收，由各州的财政部门负责管理。

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以营利为目的销售商品，提供城际和州际运输服务及通信服务的个人和企业；

②将 ICMS 的应税商品和服务向巴西进口的任何实体。

（3）应税对象

一般来说，ICMS 的征税对象是销售商品、提供城际和州际运输服务、通信服务以及进口产品。销售商品附带提供的服务，如果 ISS 不适用于该项服务（由 ISS 相关法规确定相关服务范围，例如第 116/2003 号补充法律规定与机械、车辆、电器、设备、发动机和电梯有关的维护服务不适用 ISS），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机构除外；

④商品发货同时也附带提供服务，且服务要么未包含在第 116/2003 号补充法律规定的清单中（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从巴西其他州进入纳税人场所的商品，且该商品计划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商品；

⑦从事州际或城际运输服务；

⑧任何形式的通信服务（信号发射、接收、传输等）；

⑨由场所的所有人（该所有人也是 ICMS 纳税人）将商品带入另一 ICMS 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 ICMS，各州实行统一税率。根据第 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离开纳税人常设机构时，视为发生应纳税行为。

自 2018 年 4 月 1 日起生效的第 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% 的税率征收 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，该州可以将征税的责任转移给金融中介（例如：信用卡管理机构）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机构或外汇中介金融公司进行。

（4）纳税地点

各州对其区域内销售商品和州区域内提供的城际运输和通信服务征收 ICMS。

对于进口交易，销售商品的纳税地点是产品实际入境的地点。

对于州际销售业务，当购买者使用这些商品用于其应税交易时（即商品再销售），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商品销售为发货或所有权转让二者孰早的时间；
- ②进口商品为清关的当天；
- ③食品、饮品或其他商品在餐厅、酒吧、咖啡厅和类似场所销售的当天；
- ④不同州或城市间的运输服务为服务提供的当天；
- ⑤通信服务为信号发出、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）应税价值（税基）

提供产品和服务的应税价值是交易的总对价，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 IPI、关税及其他对进口产品征收的入境税费（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。2023 年年底，巴伊亚州、塞阿拉州、马拉尼昂州、帕拉伊巴州、伯南布哥州和托坎廷斯州等地决定自 2024 年起将当地 ICMS 税率从 17%提高到 19%甚至更高的水平。

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（多为非生活必需品，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 250 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。

巴西议会颁布的第 13/2012 号决议统一了外国原产地商品州际交易所适用的 ICMS 税率。从 2013 年 1 月 1 日起，单一 4%的税率取代州际交易一般情况下适用的 7%或 12%税率，并适用于：进口后简单转售（即不经过任何工业流程）的商品；超过 40%为进口成分（该比例为进口商品价格占州际交易价值的比例）的制成品。

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（第 87/2015 号宪法修正案和第 93/2015 号州际协定）：

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

销售下列商品或提供下列服务可以免税：

①出口加工制品和半加工制品；

②对境外个人提供服务；

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 日发布的第 330,817 号和第 595,676 号特别上诉判决，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；

⑦开展租赁业务；

⑧工业、商业或其他机构所有权的转让；

⑨与担保信托有关的交易；

⑩销售水果和蔬菜；

⑪涉及农业（包括销售秧苗和种子）的业务；

⑫销售适合残疾人使用的车辆。

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

（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（例如出口），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 可以用于抵扣销售相关商品所产生的销项税。

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）设立，目前按照第 116/2003 号补充法律管理和执行。

市政府会对第 116/2003 号补充法律附件中列出的服务征税（除上述适用 ICMS 的服务以外）。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，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”在巴西得到验收。如果纳税人和税务机关对本规定中“结果”的定义存在分歧，则可能导致关于是否适用免税的争议。

通常，服务在提供方场所所在地缴税。如果没有机构场所，则服务发生地被视为供应商所在地，在进口服务的情况下，服务接受方所在地为服务发生地。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服务提供地缴税。

政府在 2017 年 6 月 1 日发布的第 157/2016 号补充法律扩大了应税服务范围（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服务接受方所在地税务机关征税。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“服务接受方”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。

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、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业务，其 ISS 应缴纳给服务接受方所在的市政当局。此外，所收取的 ISS 将由服务提供方所在的市政当局和服务接受方所在的市政当局分摊。为了给各市政当局提供法律确定性，相关新规将逐步落实。

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、租赁、特许经营、软件、商店、邮局、酒店和餐厅等）也要缴纳 ISS。通常，即使服务涉及销售商品，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）。

一般来说，ISS 的税基为服务费用。服务供应商提供服务相关的材料费可以抵扣（如翻新、维修、建设、保护相关服务）。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 IOF 及其税率，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，第 10,997/2022 号法律规定逐步降低外汇交易的 IOF 税率直至 0%，具体规定如下：

①平均期限不超过 180 天的境内贷款，自 2022 年 3 月 21 日起税率由 6%下调至 0%；

②信用卡、借记卡交易，以及境外取款和旅行支票交易：自 2024 年 1 月 2 日起税率由 5.38%下调至 4.38%，随后每年均下调 1%，2027 年 1 月 2 日起为 1.38%，2028 年 1 月 2 日起调至 0%；

③货币兑换交易：2028 年 1 月 2 日起将从目前的 1.1%下调至 0%；

④其他交易的税率，自 2029 年 1 月 2 日起由目前的 0.38%下调至 0%。

（2）信贷交易

目前，纳税人授予贷款交易的日税率为 0.0041%（即年率 1.5%，适用于债务人是企业的情况），或 0.0082%（即年率 3%，适用于债务人是个人的情况），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。

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 税率被调整为零税率，仅限资金用于以下目的的情形：

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。

（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。

根据第 8,165/2013 号法律，如果在巴西证券交易所进行的股票交易是为了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

第 7,412/2011 号法律（该法律修订了第 6,306/2007 号法律）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，则税基为根据股票竞价投标确定的固定价格；

B. 其他情况下，则税基为股票数量与前一日股票交易价值乘积。

在新规则下，主要协调人（公开交易的情况下）或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

第 6,306/2007 号法律介绍了如何对涉及结构性金融衍生品的交易征收 IOF。但根据第 8,027/2013 号法律，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 年起发生的应缴费对象，其收入用于激励和资助大学和企业联合创新项目（Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação）。

境内实体向非境内实体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% 费率缴纳 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 缴费人是被授权或从技术服务或技术援助中受益的巴西公司，因此巴西不要求从支付给非居民实体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 号适用于特定纳税人的裁定规定：无论费用由谁承担，对境外汇款征收的 CIDE 的计费基数，是支付给非居民的净收入加上预提所得税。根据第 158 号约束性裁决（Súmula 158），即使巴西的付款人缴付预提所得税，对向境外支付的款项征收的预提所得税也应计入 CIDE 计费基础。

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

根据第 10,336/2001 号法律，巴西对汽油、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）和乙醇的进口和销售征收 CIDE（即 CIDE-燃料）。CIDE-燃料的缴费人是上述燃料的生产商（炼制厂）、实验室或进口商。

在很长一段时间内，CIDE-燃料一直采用零费率。但是，8,395/2015 号法律再次引入了 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费率。

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。

（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 号法案提交众议院审议。

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（即应缴费事件）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，以使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 按累进费率征收，具体如下：

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

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 地址来确定访问时所使用设备的地理位置，除非该 IP 地址被人为修改而反映不同地理位置，在这种情况下税务机关可以使用其他手段来评估设备的地理位置。

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

（2）数字服务社会贡献费（CSSD）

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 CSSD。

税务机关将对企业的以下来源收入（即应缴费事件）计征 CSSD：

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，以使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。

CSSD 按 3% 的费率征收，并应在应缴费事件发生后次月的 10 日之前缴付。

所征收的 CSSD 将用于巴西联邦政府实施的最低收入保证计划。

（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 CBS。根据该提案，对于提供服务和销售商品的企业（包括从事进口业务的非居民企业），将根据其总收入征收 12% 的 CBS。

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企业。仅提供下列活动之一，但不根据销售情况收取服务费的企业不视为数字平台：

①互联网接入；

②处理付款；

③发放广告；

④寻找供应商。

（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企业将按其总营收的 10.6% 缴纳 COFINS-Digital。居民和非居民企业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。

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。

目前巴西联邦税务局系统包括 89 个税务警察局、29 个海关办事处、43 个税务监察局、266 个地方税务机关以及 57 个纳税人服务站。

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。巴西的税收立法权较为集中，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。

根据宪法、国家税法等法律的规定，巴西税务机关的权利包括：

- (1) 通过适当的税务检查措施以及司法程序，收取税收债务，以及采取促进纳税人遵从税法的措施；
- (2) 在港口、机场、边境口岸和其他海关地区，以及装卸货物或旅客登船和上岸的地区开展海关事务管理；
- (3) 检查贸易商、生产商的货物、账簿、档案和文件；

(4) 对纳税人的税务、银行和商业数据进行分析，确定税务违法犯罪情况，并在必要时扣押纳税人的货物、文件或账簿；

(5) 书面传唤公证人、金融机构、物业管理公司、拍卖商、经纪人、存货代理人、清算专员等人员和机构提供其掌握的有关纳税人的财产、业务的所有信息。

巴西税务机关的义务包括：

(1) 开展任何税务检查活动之前依法起草必要的文件，以确定税务检查活动开始时间，防止税务检查活动持续时长超过法定期限；

(2) 对纳税人及其有关合作方的经济、财务、业务状况的信息严格保密，但巴西刑法有特别规定等情况除外；

(3) 与其他地区的税务机关交换信息，并协助征税。

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（Cadastro Nacional de Pessoa Juridica, CNPJ），CNPJ 是企业在巴西唯一的法定身份识别标志，由 14 位数字组成，其中包括注册号、企业类型的代码等信息。所有企业无论其适用何种税收制度，都须在联邦税务局网站登记并更新其注册信息。

为申请获得 CNPJ，企业必须提供以下信息：

(1) 国家商务委员会提供的商务注册号（Número de Identificação do Registro de Empresa）；

(2) 法定代表人的授权书副本；

(3) 企业章程副本；

(4) CNPJ 申请表；

(5) 企业董事会或合伙人的信息。

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，同时也要承担纳税申报和缴纳税款的义务。

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（即 CPF，可在当地的银行或邮局申请获得），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。为申请获得 CPF，自然人须提供以下信息：

- （1）证明国籍和出生日期的身份证件，例如护照、登记证等；
- （2）如果是未成年人申请获得 CPF，则应提交本人和监护人的上述第（1）项所述证件；
- （3）如果身份证件中缺少出生地、亲属关系或出生日期的信息，则还应提交出生证明、结婚证；
- （4）税务机关要求提交的其他信息。

自然人获得 CPF 后，可以开设银行账户和进行多种金融业务。

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。发票是将收入与支出的 IPI 纳入 IPI 账簿中的依据。

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）。企业也可选择在内部平台中直观公示此类信息，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（用于登记应纳 IPI 和抵免项）保存 5 年。

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税务申报和计算中出现的错误。

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记载的数据之间的不一致，告知纳税人纳税申报表中的金额和税务机关掌握的金額之间存在的异常，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，以避免税务检查和争议、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，修改纳税申报表不会导致纳税人面临处罚。

在相应纳税人义务追诉时效期（5 年）内，企业纳税人应保留其账簿及所涉交易的其他证明文件。根据相关规定，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，罚金为每月 500 雷亚尔。未能提供准确和完整的信息，罚金为与负有纳税义务的其他纳税人或第三人商业或金融交易金额的 3%，且罚金不得低于 100 雷亚尔。

3.2.4 税务检查

通常，各税种的应纳税额由纳税人进行自我定期评估。

(1) 正式评估

税务机关有权对企业和个人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，如果企业和个人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）和个人所得税，税务机关将发起纳税评估。另外，如果纳税人出售资产或权利的销售价格明显低于市场价值，且税务机关有理由认为申报的交易价格不代表卖方收到的实际销售金额，也可以发起纳税评估。

(2) 强制核定利润制度

强制核定利润并不是纳税人可自行选择的制度，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，税基根据企业所取得的全部所得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）税务审计

税务审计程序由第 70,235/1972 号法律规定。税务机关可以调查纳税申报表、账簿和发票，并收集有关企业和交易的信息。第 3,724/2014 号法律对税务机关为税务审计目的而获取金融机构拥有的纳税人信息做出了规定。只要税务机关在开展税务审计时认定相关信息是必要的，税务机关就可以检查金融机构的文件、账簿和登记簿中的纳税人信息，包括纳税人的存款账户和金融投资信息。

第 3,724/2014 号法律（经 8,303/2014 号法律修订）明确了税务审计所必要的信息，具体包括：

①与享受优惠税制的人员进行的交易；

②根据国际条约、协定或议定书的要求，为税务检查和征收目的进行交流的信息；

③与非金融机构进行的借贷交易以及与低税收管辖区的税收居民开展的交易。

巴西税务机关可通过向巴西中央银行行长、巴西证券交易委员会主席、金融机构总裁或金融机构分行经理发出通知的方式，要求查阅相关机构掌握的纳税人信息。

税务审计结束后，税务机关可根据收集到的信息决定是否对企业进行税务评估，确定相关税种的应纳税额。在这种情况下，企业若不同意税务机关的结论，可以通过提交书面上诉的方式进行申诉。

（4）特殊税务监管

巴西对一些特定的纳税人适用“差异化”和“特殊”税收监管制度。在特殊税务监管下，税务机关通过多种渠道的信息来源，如公开信息、电话联系、面对面会议等，定期开展对纳税人经营业务、宏观经营指标、纳税行为等相关信息的检查，以核实是否存在违法行为。特殊税务监管适用对象包括大规模纳税人、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。

根据第 252/2022 号法律规定，自 2023 年起，满足以下列条件之一的企业可适用“差别化”税收监管制度：

- ①年度总收入超过 3 亿雷亚尔；
- ②纳税申报表中申报的欠税金额超过 4,000 万雷亚尔；
- ③应缴未缴的社会保险费超过 4,000 万雷亚尔；
- ④工资总额超过 1 亿雷亚尔；
- ⑤进出口所得超过 2 亿雷亚尔。

满足以下列条件之一的企业适用“特殊”税收监管制度：

- ①年度总收入超过 20 亿雷亚尔；
- ②在纳税申报表中申报的欠税金额超过 1.5 亿雷亚尔；
- ③工资总额超过 2.5 亿雷亚尔；
- ④应缴未缴的社会保险费超过 1.5 亿雷亚尔。

除上述主要标准外，自 2023 年起，税务机关还可运用其他指标筛选出适用“差异化”和“特殊”税收监管制度的企业。

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，自第二月起按市场利率（SELIC）利率计息。

巴西政府有权制定应缴未缴税款的特殊缴纳方式，通常这类规定适用于特定时期，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，应从纳税期限截止后的次日起按日缴纳 0.33% 的罚款，其上限为应缴税款的 20%，下限为 165.74 雷亚尔。

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。如果税务机关证明存在故意弄虚作假的情形，纳税人将被处以未缴税款 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。而纳税人如果在行政法院初步裁决确认应纳税额后的三十日内缴纳税款，则可减免 30% 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（罚款最高为净利润的 10%；如果纳税人净利润不超过 360 万雷亚尔，则罚款最高为 10 万雷亚尔；如果净利润超过 360 万，则罚款最高为 500 万雷亚尔），可按照申报实际时间进行以下比率减免：

- ①90%（如纳税人在原截止日期后 30 天以内申报）；
- ②75%（如纳税人在原截止日期后 30 天至 60 天期间内申报）；
- ③50%（如纳税人在收到通知前申报）；
- ④25%（如纳税人在通知规定的期限内申报）。

2014 年 12 月 12 日，联邦最高法院在第 833,106/GO 号特别申诉中裁定，税务罚款不得超过应缴税款金额的 100%。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。虽然此裁定仅对当事方具有强制约束力，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（即税收欠款超过 1,000 万雷亚尔的纳税人），如未能按规范处理其税收欠款，将面临除罚款外的额外处罚（如金融机构限制对其提供公共信贷和融资服务，以及税务机关拒绝纳税人采用偿还税收欠款的特别方案）。

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以及由私人协会任命的纳税人代表构成。

如需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组成。若提请上诉的裁决是基于对税法的解释，而非根据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。

如果纳税人对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

如果最终的判决不利于纳税人，则纳税人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，在司法法院之前的有两个级别的审判。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 税务预先裁定

当纳税人对巴西现行法律如何执行存有疑问时，可以向税务机关申请预先裁定，税务机关根据纳税人所面临的具体问题，对如何适用法律条文作出解释，从而提高纳税人的税收确定性。同时，从纳税人提出预先裁定之日起到税务机关作出裁定后的三十日内，税务机关不得就纳税人所咨询的问题向纳税人提起任何诉讼。

如果税务机关就预先裁定作出的答复对纳税人不利，则纳税人在自愿履行税务机关答复的情况下，税务机关不得对相关税款征收利息或罚款。

3.2.7.3 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。如税务机关拒绝受理退税申请，纳税人可提起行政诉讼，并遵循适用于纳税评估申诉的常规程序。

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

在巴西未设有应税机构的非居民企业通常无需进行纳税申报，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、参股权、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款。

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

根据巴西第 14,596/2023 号法律第 4 条，如果两个实体（包括企业和个人）其中一方直接或间接受到另一方的影响，从而可能导致双方之间的交易条件有别于非关联方之间在可比交易中的交易条件，则两个实体应被判定为关联方。

第 14,596/2023 号法律特别列举了属于关联方的情况，具体包括：

- （1）享有控制权的股东及其控制的企业；
- （2）母企业和子企业；
- （3）包含在合并财务报表中的企业；
- （4）在企业分配清算资产时享有 25%分配权的另一实体；
- （5）直接或间接被同一实体控制的两个企业；
- （6）由同一股东，该股东配偶、合伙人、三代以内亲属共同持有超过 20%股份的两个企业；
- （7）企业的董事、股东及其配偶、合伙人或三代以内亲属，与该企业互为关联方。

前文第（1）和第（5）项所述的“控制”，是指存在以下关系：

- ①一方拥有权力，可以确保其在另一方的经营决策中占有主导地位，或者可以选举或解雇另一方过半数董事；
- ②一方直接或间接持有另一方超过 50%的股份；
- ③一方拥有管理另一方经营活动的权力。

4.1.2 关联交易基本类型

根据第 14,596/2023 号法律第 3 条，关联交易包括关联方之间的任何商业或金融交易。另外，巴西居民纳税人与低税收管辖区的企业

或享受优惠税制的企业之间的交易，无论双方是否构成关联方，相关交易都属于关联交易，必须遵守转让定价规则。

4.1.3 关联申报管理

纳税人须提交下列事项的文件和信息，从而证明其关联交易符合独立交易原则：

- (1) 关联交易本身；
- (2) 关联交易涉及的关联方；
- (3) 纳税人所属集团的结构和经营活动；
- (4) 纳税人所属集团的收入和资产的全球分配情况、所得税应纳税额以及其他与集团全球经济活动有关的指标。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

根据第 2,161/23 号规范性指示，特定纳税人必须提交主体文档和本地文档，证明 IPRJ 和 CSLL 的税基符合独立交易原则，具体如下：

- (1) 上一会计年度与其他企业交易总额超过 5 亿雷亚尔的企业，需提交完整的主体文档和本地文档；
- (2) 上一会计年度与其他企业交易总额超过 1,500 万雷亚尔但不超过 5 亿雷亚尔的企业，需提交简化版的主体文档和本地文档；
- (3) 上一会计年度与其他企业交易总额不超过 1,500 万雷亚尔的企业，免于提交主体文档和本地文档。

主体文档和本地文档应在企业所得税纳税申报表提交期限截止后的 3 个月内提交。

除此之外，第 1,681/2016 号规范性指示(Normative Instruction 1,681/2016)对国别报告义务作出规定。巴西境内纳税人如果是跨国集团最终控股企业，并且在报告前一个会计年度的合并收入超过 22.6 亿雷亚尔或 7.5 亿欧元，则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

进行编制并提交，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

主体文档和本地文档主要包括的内容有：

- (1) 公认的境内或境外机构撰写的相关市场研究报告；
- (2) 证券交易所或商品交易所公布的相关商品、资产的价目表；
- (3) 与关联方或非关联方签订的合同和开展的其他交易；
- (4) 纳税人与其他实体之间的合同条款、咨询与通信往来；
- (5) 与纳税人开展重要业务有关的研究活动，如对投资、融资、研发、营销、结构调整、重组等问题的研究；
- (6) 与纳税人在全球推广产品有关的预测和预算，以及作出相关预测和编制预算的依据；
- (7) 纳税人及其关联方的财务报表；
- (8) 对纳税人的交易如何定性有重要影响的决策、政策的会议记录；
- (9) 纳税人就其交易发布的其他文件；
- (10) 纳税人与税务机关达成预约定价安排协议的副本。

通过国别报告，巴西税务机关可以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：

- (1) 关联交易与非关联交易收入；
- (2) 所得税税前盈利或亏损；
- (3) 所得税税款金额（包括 CSLL）；
- (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，填写报告的纳税人需确认：

- (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需确认）；

(3) 其主要经济活动的性质。

有义务填写国别报告的企业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国家和地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

巴西转让定价规则遵循独立交易原则，即关联交易应按照非关联方在可比交易中达成的交易条件进行计税。

第 14,596/2023 号法律规定了筛选可比交易的五个因素，即在分析交易的事实情况、交易双方的经营活动以及交易的经济性质的基础上筛选可比性较强的非关联方之间的类似交易，具体包括：

- (1) 合同条款以及双方的实际交易行为；
- (2) 交易方履行的职能、使用的资产以及承担的重大经济风险；
- (3) 交易的商品、服务、权利的具体特征；
- (4) 交易各方的经济状况及其所处市场；
- (5) 经营战略和其他情况。

4.3.2 转让定价主要方法

第 14,596/2023 号法律规定了以下转让定价方法：

(1) 可比非受控价格法：以非关联方之间进行的可比交易所确定的价格作为关联交易价格；

(2) 再销售价格法：以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比交易毛利后的金额作为关联方购进商品的交易价格；

(3) 成本加成法：以关联交易发生的合理成本加上可比交易毛利后的金额作为关联交易的价格；

(4) 交易净利润法：以可比交易的利润指标确定关联交易的净利润；

(5) 利润分割法：根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。

税务机关应基于下列步骤选择最合适的转让定价方法：

(1) 确定转让定价规则适用的时期；

(2) 核实是否存在企业内部可比交易；

(3) 有必要使用外部可比交易的情况下，确认外部可比交易的信息来源，并核实其可靠性、具体性和信息质量；

(4) 基于关联交易的类别，确认关联方之间交易的基本特征；

(5) 根据所收集的信息和数据，对不同转让定价方法进行检验，并选择最能体现独立交易原则的一种方法。

涉及商品买卖的交易，原则上应采用可比非受控价格法，除非有证据证明使用其他方法能更好地反应市场交易价格。

4.3.3 转让定价调查

巴西暂无单独的转让定价调查规定。

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。

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境内再增值时才会体现出来。如不存在增值，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合法，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术平均值为基数计算，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

第 14,596/2023 号法律第 38 条引入了预约定价安排的制度，纳税人可以与税务机关谈判和签订专门的书面协议，确定未来关联交易中使用的定价方法，从而提高税收确定性，降低税务检查风险。

税务机关在审核纳税人的预约定价安排申请时，主要考察以下几个方面的问题：

- （1）预约定价安排的定价方法是否最合适；
- （2）可比交易的选择是否合适；
- （3）在个案中是否存在影响可比性的重大事项；
- （4）未来是否可能发生影响可比性的重大事项。

预约定价安排的有效期最长为 4 年，经纳税人申请和税务机关批准，可延长 2 年。提交预约定价安排申请需缴纳 80,000 雷亚尔的费用，如果申请延长有效期，则需缴纳 20,000 雷亚尔的费用。

如果预约定价安排所依据的信息有误、虚假或有误导性，或纳税人存在遗漏信息的问题，则相关协议可随时被判定失效。

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，并在其经营活动中占据主导地位、可以任命过半数董事的外国公司。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投资活动）持有境外公司超过 50%以上股份的，该巴西控股实体将被视为受控外国公司规则（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，并计入巴西企业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投资活动。

适用上述税务调整，同时从事食品和饮料生产、建筑、装修、矿物开采等业务的巴西控股母公司可以享受受控外国公司利润乘以 9% 的税款抵免额，该抵免额可以直接扣减受控外国公司利润在巴西的企业所得税应纳税额，但是以下情况不能享受抵免额：

- (1) 受控外国公司的实际税负低于 20%;
- (2) 受控外国公司的积极经营活动收入占总收入的比重不超过 80%。

另外,在 2024 年 12 月 31 日以前,巴西控股母公司可以选择不适用 CFC 规则的税务调整,而是直接将其受控外国公司的利润(或亏损)与控股母公司利润(或亏损)进行合并,但需要满足下列条件:

- (1) 受控外国公司积极经营活动收入占总收入 80%以上;
- (2) 受控外国公司不是低税收管辖区的税收居民;
- (3) 受控外国公司不受低税收管辖区税收居民控制。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

第 14,596/2023 号法律规定,成本分摊协议是指两个或两个以上关联方同意根据各方在合同中预期获得的收益比例,分担与购置、生产或联合开发服务、资产(有形或无形资产)相关的出资和风险。此类协议的参与方必须具备承担重大风险的财务能力,并对获得相关收益具备合理的预期。

4.6.2 税务调整

第 14,596/2023 号法律要求成本分摊协议应遵循独立交易原则,并要求根据协议分担的出资风险与预期收益的份额相匹配。如果成本分摊协议的参与方之间的分摊额与其在预期收益中的份额不匹配,则必须在合同参与方之间进行重新分配,以恢复平衡。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

巴西的资本弱化规则由第 12,249/2010 号法律规定。该法律的 24 和 25 条引入一些对利息支出在企业所得税税前扣除的限制,适用对象包括:

- (1) 由关联方发放的贷款(24 条);

(2) 由在低税收管辖区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)。

根据巴西资本弱化规则,巴西公司支付给非低税收管辖区及不享有优惠税收制度的境外关联方(不论是企业还是个人)的利息,若该利息费用是企业经营活动所必要的,并满足下列条件,则利息支出可以在企业所得税税前扣除:

(1) 关联方持股巴西公司的情况下,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情况下,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) 在上述两种情况下,全部境外关联方总债权金额都不应超过所有关联方所持巴西公司权益价值的 200%。如果巴西公司所有债务都是从完全不持有其股权的国外关联方处取得,则上述条件变为全部境外关联方总债权金额不应超过巴西公司权益价值的 200%。

对于来自低税收管辖区及享有优惠税收制度的境外实体(无论是是否是巴西公司的关联方),只有满足下列条件才能扣除巴西公司对其支付的债务利息:

(1) 利息支出是公司活动所必须的;

(2) 巴西公司对这些实体的债务金额不得超过巴西公司权益价值的 30%。

以上所指的利息费用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扣除。

4.7.3 其他利息扣除的限制

第 9,249/1995 号法律和第 1,700/2017 号规范性指示对净资本利息在企业所得税税前扣除做出了规定,净资本利息的税前扣除额不得超过以下三个标准的孰低值:

(1) 企业权益价值乘以巴西中央银行公布的长期利率后的结果;

(2) 企业当年净利润的 50%;

(3) 企业留存收益的 50%。

4.8 法律责任

第 14,596/2023 号法律第 35 条规定了纳税人不遵守转让定价规则的法律责任:

(1) 如果纳税人未按时提交转让定价规则所要求的文件和信息,则每月(不足一月的视为一个月)处以未提交文件、信息期间总收入 0.2%的罚款;

(2) 如果纳税人提交的信息不准确、不完整或有遗漏,则处以相应期间总收入 0.2%到 5%不等的罚款(取决于信息类型);

(3) 在税务检查期间,未及时提交税务机关所要求提供的信息,或采取其他方式妨碍税务检查,则处以相关信息涉及的交易价值 5%的罚款,该罚款下限不低于 2 万雷亚尔,上限不高于 500 万雷亚尔。如果纳税人未告知税务机关上一会计年度其所属集团的合并收入总额,或者没有对所提供的信息进行适当证明,则直接处以 500 万雷亚尔的最高罚款。

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，其居民身份根据下列规则确定：

①应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在中巴双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在国的居民；

②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在中巴任何一国都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

③如果其在中巴两国都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属国的居民；

④如果其同时是中巴两国的国民，或者不是中巴两国任何一方的国民，中巴双方主管当局应通过协商解决。

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。

中巴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。

场所型常设机构包括：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。

工程型常设机构包括：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。

中国企业通过雇员或者雇用的其他人员，在巴西为同一个项目或相关联的项目提供的劳务（包括咨询劳务），如果在连续的 12 个月中持续或累计时长超过 6 个月，则视为在巴西构成劳务型常设机构。

协定规定的负面清单的功能在于限定常设机构的构成，“常设机构”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。

当一个人在巴西代表中国企业进行活动, 经常订立合同, 或对于按惯例订立的合同, 经常在合同订立过程中发挥主要作用, 中国企业不对合同进行实质性修改, 且该合同满足下列条件之一:

(1) 以中国企业的名义订立;

(2) 涉及中国企业拥有或有权使用的财产的所有权的转让, 或使用权的授予;

(3) 规定由中国企业提供服务。

这个人为中国企业进行的任何活动, 应判定中国企业在巴西设有常设机构, 即代理型常设机构。除非其进行的活动仅限于上述负面清单所述活动。

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 16 所示:

表16 中巴两国跨境税收活动征税规定

所得类型	定义	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。
5. 股息	“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，中巴协定第十条第二款和第五款所提及的股息，按照巴西国内法，完全包括营业利润以及常设机构取得的利润。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国的法律征税。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： （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%； （2）在其他情况下，不应超过股息总额的

所得类型	定义	征税规定
		15%。
6. 利息	“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保，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。	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： （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%； （2）其他情况下，不应超过利息总额的15%。 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： （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。

所得类型	定义	征税规定
7. 特许权使用费	“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。 根据议定书，双方达成谅解，为提供技术帮助和技术服务所收到的作为报酬的款项应适用中巴协定特许权使用费条款的相关规定。 如果特许权使用费是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该特许权使用费，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的特许权使用费。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些特许权使用费也可以在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： （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%； （2）在其他情况下，不应超过特许权使用费总额的10%。

所得类型	定义	征税规定
8. 财产收益	缔约国一方居民取得来自缔约国另一方居民的财产收益主要是指转让位于缔约国另一方的不动产、位于缔约国另一方的常设机构营业资产中的动产的收益等。	(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; (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; (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; (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。
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。	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: (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; (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。
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。	(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; (2) 虽有上述规定,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

所得类型	定义	征税规定
		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; (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。
11. 董事费	中巴协定未定义董事费, 应按照适用协定国家的国内法律进行判定。	中国居民作为巴西居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项,可以在巴西征税。
12. 艺术家和运动员收入	表演家, 如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或者作为运动员从事其个人活动取得的所得。	属于中国居民的艺术家和运动员在巴西从事其个人活动取得的所得, 可以在巴西征税。
13. 退休金	因以前的雇佣关系支付的退休金和其他类似报酬。	支付给中国居民的退休金, 应仅在中国征税。但是巴西政府、行政区或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项, 应仅在巴西征税。 中巴协定政府服务条款第二款特别规定: (1) 巴西政府、行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金, 应仅在巴西征税; (2) 但是, 如果提供服务的个人是中国居民, 并且是中国国民, 该项退休金应仅在中国征税。
14. 政府服务收入	政府、其行政区或地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬。	巴西政府、行政区或地方当局支付政府服务收入, 应仅在巴西征税。 但是, 如果该项服务是在中国提供, 而且提供服务的个人是中国居民, 并且该居民: (1) 是中国国民; (2) 不是仅由于提供该项服务, 而成为中国的居民。 则该项报酬, 应仅在中国征税。
15. 教师和研究人员收入	应该缔约国一方或其大学、学院、学校、博物馆或其他文化机构的邀请或按照官方文化交流计划, 在上述机构从事教学、讲学或研究相关活动取得的报	如果教师和研究人员是、或者在紧接前往巴西之前曾是中国居民, 则在巴西停留不超过二年的情况下, 巴西应对相关收入免税。

所得类型	定义	征税规定
	酬。	
16. 学生和实习人员收入	仅为接受教育和培训而前往缔约国一方的学生或企业学徒为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的在该缔约国一方境外发生的款项	如果学生或企业学徒是、或者在紧接前往巴西之前曾是中国居民，则收到的相关款项无须在巴西征税。
17. 其他所得	其他上述未规定的所得	中国居民取得的各项所得，凡发生在巴西，而中巴协定上述各条未作规定的，可以在巴西征税。

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。

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定，企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

（1）居民企业来源于中国境外的应税所得；

（2）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

居民企业从其直接或者间接控制的外国企业取得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所

得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，并在限额内抵免。

根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的有关规定，中国居民企业以及非居民企业在中国境内设立机构、场所（以下统称企业）的，可以选择按国别（地区）分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国别（地区）汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得变更。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免

《中华人民共和国个人所得税法》第七条规定：纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人取得境外所得而依照本法规定计算的应纳税额。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》规定：

第二十一条：个人所得税法第七条所称已在境外缴纳的个人所得税税额，是指居民个人来源于中国境外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。

个人所得税法第七条所称纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额，是居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称“抵免限额”）。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。

居民个人在中国境外一个国家（地区）实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中

抵免，但是可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

第二十二条：居民个人申请抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，应当提供境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

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，应将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，与巴西主管当局之间，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，消除中巴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中国或巴西利益产生重大影响的事项，经中国税务主管当局和巴西主管当局同意，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，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。

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、新加坡、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 37 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）和第 1,846/18 号规范性指示（Normative Instruction No.1,846/2018）。

第 1,846/18 号规范性指示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。

在第 1,846/18 号规范性指示中，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。

第 1,846/18 号规范性指示中提供了申请 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 的企业的直接控股方的纳税人身份信息以及其司法管辖信息；
- （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。

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为，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。但中国与巴西签署的税收协定中未包含有仲裁条款。

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

依据巴西《公司法》，企业可以采用个人独资企业、简易合伙企业、有限责任公司、股份有限公司和合作制企业等组织形式。其中，最为普遍的是有限责任公司（Sociedade Limitada, LTDA）和股份有限公司（Sociedade Anônima, S/A）两种形式。

在巴西注册企业的主要程序如下：

（1）制定公司章程，确定企业性质、经营范围、所属领域、地址、公司注册资本以及股东、合作方的情况；

（2）确定企业税制，经会计师事务所等专业机构指导选择一种税制，并根据税制规定缴纳相应税款；

（3）注册公司名称；

（4）向企业所在地的商务委员会或法人注册处提交企业注册申请并完成登记；

（5）向联邦税务局申请企业纳税人识别号 CNPJ；

（6）服务类企业还需要去企业所在地的市政厅（或市政府指定的地区行政部门或市财政局）申领营业执照；

（7）贸易类企业需到税务机关进行注册，办理 ICMS 缴税手续。

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。目前，巴西已经引入主体文档、本地文档和国别报告报送规则。具备申报义务的纳税人应在规定期限内提交相关资料，不履行提交资料义务的纳税人将会受到处罚。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。

另外，中国居民企业参股外国企业的相关信息，也是中国居民企业需要向中国主管税务机关报告的主要信息之一。在中国企业“走出去”的新时期，企业海外经营的动态，特别是利润情况，也是中国税务机关关注的重点。

根据《国家税务总局关于优化纳税服务 简并居民企业报告境外投资和所得信息有关报表的公告》（国家税务总局公告 2023 年第 17 号），在纳税年度中的任意一天，居民企业或其通过境内合伙企业直接或间接（境外存在多层架构）持有外国企业股份或有表决权股份达到 10%（含）以上（在判定表决权时，多层间接持有股份按各层持股比例相乘计算，中间层持有股份超过 50%的，按 100%计算），由直接进行境外投资的居民企业（境内多层架构中直接持有外国企业股权的居民企业）或合伙企业的居民企业合伙人报送《居民企业境外投资信息报告表》。

中国居民企业应当依法准确地向税务机关报送其参股外国企业的信息，这也是控制海外利润的境内税务风险的重要步骤之一。

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）在检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检查。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检查人员扩大调查范围的可能性；

（5）在检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）在检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 号法律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，除非税务检查人员认定纳税人选择的方法不适用，在此情形下，在税务检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，并通过有经验的专业机构和人员做好税务合规。

关于用工制度，巴西劳工法复杂且严格，工会力量强大，法律对员工工作环境、安全监控和员工职责等方面做出严格规定。企业需要深入了解当地法规，依靠有经验的当地专业机构和人员，从签订劳动合同开始，依法依规用人。

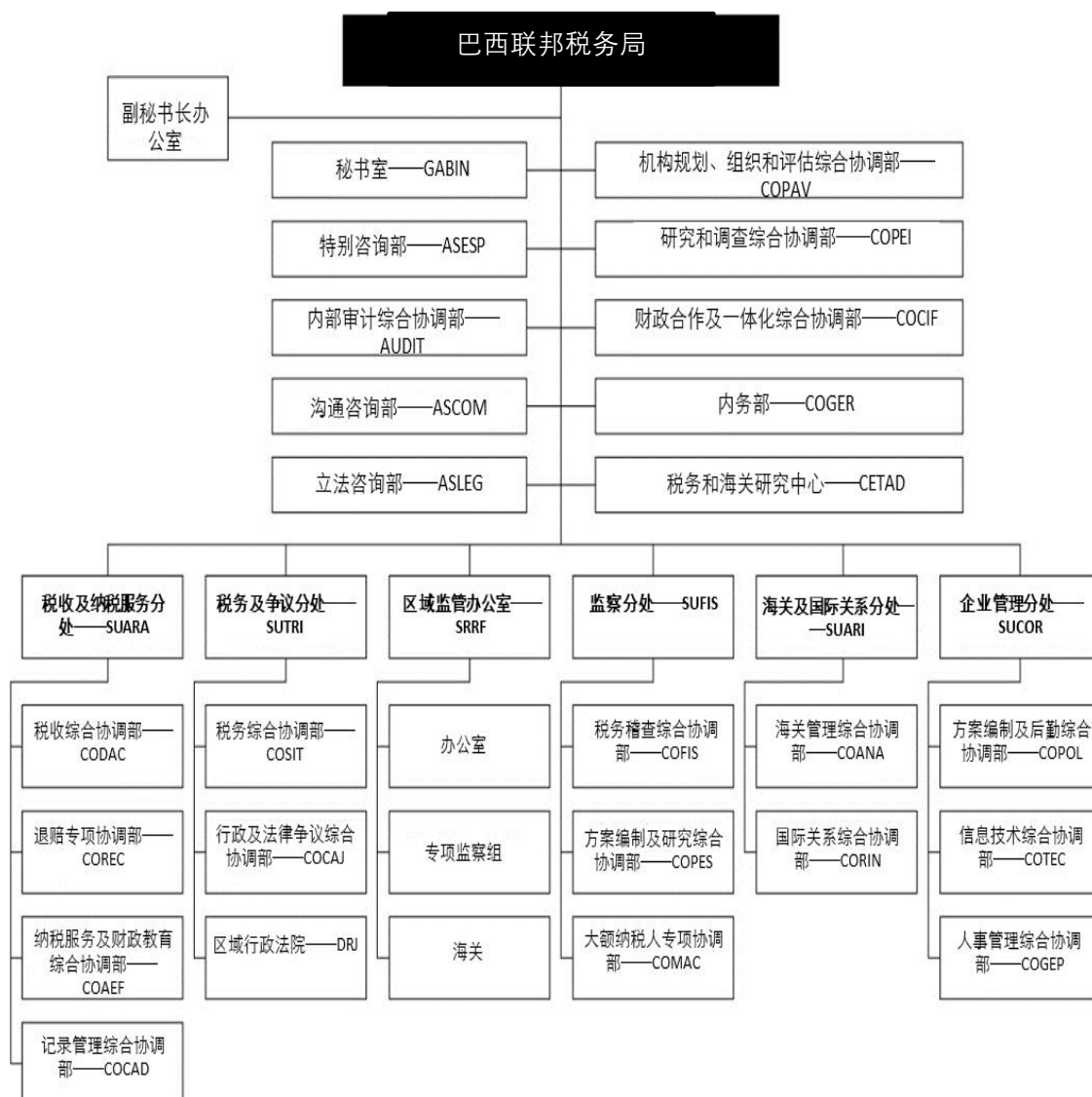
新冠疫情发生后，巴西未在对外投资政策导向方面做出调整，亦未要求本国对外投资企业从国外撤资并回国投资，巴西政府发布后疫情时期经济政策，包括出台临时措施，推出新一轮国家小微企业支持计划，为企业融资提供便利等。建议当地中资企业妥善处理与周边社区的关系，增强安全意识，采取切实措施，做好安全工作。

最后，巴西一些地方社会治安较差，人员出行需要注意安全。

参 考 文 献

- [1]《商务部对外投资合作国别（地区）指南-巴西》（2023 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]International Tax Brazil Highlights 2024，来源：德勤出版物；
- [3]Corporate Taxation - Brazil，来源：荷兰国际财政文献局；
- [4]Individual Taxation - Brazil，来源：荷兰国际财政文献局；
- [5]Transfer Pricing - Brazil，来源：荷兰国际财政文献局；
- [6]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；
- [7]中国商务部网站，<http://www.mofcom.gov.cn>；
- [8]中国外交部网站，<https://www.fmprc.gov.cn>。

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

	股息红利		利息 ^[1]	特许权使用
	个人、公司	符合资质的公司		
	(%)	(%)	(%)	(%)
菲律宾	15/25 ^[30]	15	-/15 ^[4]	15/25 ^[31]
葡萄牙	15	10 ^[32]	15	15
俄罗斯	15	10 ^[25]	15	15
新加坡	15	10	10/15	10/15
斯洛伐克共和国	15	15	-/10/15 ^{[4][15]}	15/25 ^[12]
南非	15	10 ^[13]	-/15 ^[4]	10/15 ^[12]
西班牙	15	10/15 ^[33]	-/10/15 ^{[4][15]}	10/15 ^[34]
瑞典	- /25 ^{[9][35]}	- /25 ^{[9][35]}	- /25 ^{[9][35]}	- /25 ^{[9][29]}
瑞士	15	0/10	10/15 ^[36]	10/15 ^[37]
特立尼达和多巴哥共和国	15	10 ^[13]	15	15
土耳其	15	10 ^[13]	15	10/15 ^[12]
乌克兰	15	10 ^[13]	-/15 ^[4]	15
阿拉伯联合酋长	15	5	10/15	15
委内瑞拉	15	10 ^[13]	15	15
乌拉圭	15	10 ^[38]	15	10/15 ^[39]

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，一般适用较低税率。

[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%（这是因为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%（这是因为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%（这是因为根据巴西和南非签署的协定，商标使用费除外的一般税率为10%）。
- [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。（这是因为根据巴西和以色列签署的协定，商标使用费除外的一般税率为10%）。

[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。

[38]该税率适用于满足规定持股期限的大企业股东；

[39]较低税率适用于商标的特许权使用费。

编写人员： 张洪战

审校人员： 王兆阳 谭斯媛 孙蓉 薛珊 张梦煦 沈梦鸽