

中国居民赴巴西 投资税收指南

摘 要

“走出去”战略是我国发展开放型经济、全面提高对外开放水平的重大举措。随着我国经济实力不断增强，中国企业“走出去”步伐呈现持续加快之势。由于中国企业“走出去”时间尚短，对国外税收制度缺乏系统了解，因此，在境外投资时常会遭遇不同的投资风险。为了更好的为“走出去”企业服务，帮助他们了解巴西税收法规和司法制度，有效地规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴巴西投资税收指南》。该指南围绕赴巴西投资应关注的问题、巴西税种和税收征管、国际税收事项、中巴税收协定及相互协商程序、巴西转让定价实务操作准则五方面对巴西税制进行了较为详细的解读。

第一章主要介绍了赴巴西投资需要了解的基本事项，分别介绍了巴西国情、巴西的投资环境、赴巴西投资应注意的问题、巴西外国投资合作法规政策等内容。第二章是指南的核心部分，阐述了巴西的税收制度与税收征管制度，涉及企业所得税、个人所得税、增值税、关税、金融操作税、薪资税等税种，以及社会保障费等相关费用。本章还介绍了各税种的申报、缴纳等税收征收管理制度。第三章主要介绍了巴西税法规定中的跨境税收事项，主要涉及居民企业境外所得及非居民企业的税收事项。第四章是中巴税收协定及相互协商程序介绍，通过详细介绍和解读税收协定，使企业通过全面了解和正确使用税收协定。一方面，纳税人可以借助税收协定的规定实施更为有效地税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险；另一方面，当与巴西税务当局产生纳税争议时，可以借助相互协商程序有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。第五章主要介绍了巴西转让定价相关的内容，以方便纳税人全面了解巴西的转让定价政策与程序。

综上，指南全面涵盖了企业在巴西投资经营中需要了解并可能产生的税收问题的各个方面，希望能切实为“走出去”企业排忧解难、提供参考和指引。

目 录

摘 要.....	1
第一章 巴西税务概览及中国居民赴巴西投资主要关注事项.....	1
1. 巴西国情简介	1
1.1 整体概况.....	1
1.2 政治概况.....	2
1.3 经济概况.....	3
1.4 社会文化概况.....	3
2. 中国居民赴巴西投资基本问题	3
2.1 巴西投资环境概述.....	3
2.1.1 地理位置优越.....	4
2.1.2 资源丰富.....	4
2.1.3 市场潜力大.....	4
2.1.4 法律体系健全.....	4
2.1.5 宏观经济情况.....	5
2.1.6 外商投资情况.....	5
2.2. 中国居民近年来赴巴西投资及双边经贸往来简况	6
2.3. 中国居民赴巴西投资应注意的重点问题及风险提示	7
2.3.1 明晰投资目的，充分了解投资成本与风险.....	7
2.3.2 选择合适的投资方式.....	8
2.3.3 依法合规经营，防范涉税风险.....	9
2.3.4 重视安全问题，积极采取防范措施.....	9
2.3.5 防范投资合作风险.....	10
3. 巴西外国投资合作法规政策概况	10
3.1 对外贸易法规政策简介.....	10
3.1.1 贸易主管部门.....	10
3.1.2 贸易法规体系.....	11
3.2 外国投资市场准入规定.....	13
3.2.1 投资主管部门.....	13
3.2.2 投资行业的规定.....	14
3.3 劳工环境.....	15

3.3.1 劳工法的核心内容.....	15
3.3.2 外国人在当地工作的规定.....	15
3.3.3 外国人在当地工作的风险.....	16
3.4 金融环境及外汇管理.....	17
3.4.1 当地货币.....	17
3.4.2 外汇管理.....	17
3.4.3 银行机构.....	17
3.5 工程承包、知识产权相关规定.....	19
3.5.1 工程许可制度.....	19
3.5.2 知识产权制度.....	20
第二章 巴西税制简介.....	22
1. 巴西税制综述	22
2. 企业所得税	22
2.1 简介.....	22
2.1.1 地理管辖.....	22
2.1.2 法定税收体系.....	23
2.1.3 税收体系分类.....	24
2.1.4 纳税人.....	24
2.2 应税收入.....	25
2.2.1 一般规定.....	25
2.2.2 纳税期限.....	28
2.2.3 减免.....	28
2.3 扣除项目.....	28
2.3.1 一般规定.....	28
2.3.2 职工报酬.....	29
2.3.3 董事费.....	29
2.3.4 利息.....	29
2.3.5 净资产利息.....	29
2.3.6 权益性支出.....	30
2.3.7 服务和管理费.....	31
2.3.8 研究开发费用.....	31

2.3.9 其他.....	31
2.3.10 不可扣除的费用.....	33
2.4 计量.....	33
2.4.1 存货.....	33
2.4.2 可折旧（或摊销）的资产.....	34
2.4.3 不可折旧（或摊销）的资产.....	34
2.4.4 债权债务.....	34
2.4.5 外币资产和债务.....	34
2.5 折旧和摊销.....	35
2.5.1 一般规定.....	35
2.5.2 折旧主张权.....	35
2.5.3 不动产.....	35
2.5.4 工厂、机械和设备.....	36
2.5.5 商标和专利.....	38
2.5.6 其他资产.....	38
2.5.7 暂停使用、转移或处置资产.....	38
2.6 公积和准备.....	38
2.7 资本利得.....	39
2.7.1 一般规定.....	39
2.7.2 资本性资产.....	39
2.7.3 确认.....	39
2.7.4 计算资本利得和损失.....	39
2.7.5 免除缴纳的资本利得.....	40
2.7.6 资本利得所得税的递延.....	40
2.8 损失.....	41
2.8.1 正常损失.....	41
2.8.2 资本损失.....	41
2.9 税收优惠.....	41
2.9.1 区域投资基金.....	42
2.9.2 装配操作.....	42
2.9.3 储蓄和投资计划.....	42
2.9.4 加速折旧.....	43

2.9.5 自由经济贸易区和保税仓库.....	43
2.9.6 区域开发.....	44
2.9.7 社会、文化和体育发展.....	45
2.9.8 其他税收优惠政策.....	45
2.10 税率.....	52
2.10.1 收入.....	52
2.10.2 资本利得.....	53
2.10.3 预提所得税.....	53
3. 居民个人相关税收.....	57
3.1 个人所得税.....	57
3.1.1 纳税人.....	57
3.1.2 应纳税所得额.....	58
3.1.3 就业所得.....	59
3.1.4 业务和专业收入.....	60
3.1.5 投资收益.....	60
3.1.6 资本利得.....	61
3.1.7 个人扣除项目、津贴及存款.....	62
3.1.8 税率.....	63
3.2 社会保障金.....	64
3.2.1 雇佣.....	65
3.2.2 个体经营者.....	65
3.3 资本税.....	65
3.3.1 房地产税.....	65
3.3.2 其他税种.....	66
3.4 遗产和赠与税.....	66
3.4.1 纳税人.....	66
3.4.2 税基.....	66
3.4.3 税率.....	66
4. 增值税及其他间接税.....	66
4.1 增值税.....	67
4.1.1 一般规定.....	67

4.1.2 纳税人.....	67
4.1.3 应税对象.....	67
4.1.4 进口.....	68
4.1.5 纳税地点.....	68
4.1.6 纳税义务发生时间.....	68
4.1.7 应纳税额.....	69
4.1.8 税率.....	69
4.1.9 免税.....	70
4.1.10 进项税抵扣.....	70
4.2 其他间接税.....	71
4.2.1 不动产转让税 (ITBI)	71
4.2.2 印花税.....	71
4.2.3 关税.....	72
4.2.4 商品流通服务税 (ICMS)	72
4.2.5 金融操作税.....	76
4.2.6 经济领域介入费.....	80
4.2.7 其他.....	81
5. 其他税种及社会保障费	81
5.1 净利润社会赞助费 (CSLL).....	81
5.2 社会保障金费 (COFINS).....	82
5.3 社会一体化税 (PIS).....	85
5.4 薪资税.....	87
5.4.1 工龄保障金费 (FGTS).....	87
5.4.2 工业社会服务费 (SESI)/商业社会服务费 (SESC).....	87
5.4.3 全国工业服务培训费 (SENAI) 全国商业服务培训费 (SENAC).....	87
5.4.4 小企业援助服务费 (SEBRAE).....	88
5.5 社会保障金.....	88
5.5.1 雇主支付的社会保障金.....	88
5.5.2 按总收入支付的社会保障金 (CPRB).....	88
5.5.3 工伤保障费 (SAT).....	89
5.5.4 职工教育费.....	90

5.6 房地产税.....	90
5.6.1 城市房地产税（IPTU）.....	90
5.6.2 农村土地税（ITR）.....	91
5.7 股息一般规定.....	91
5.8 隐藏利润分配.....	92
5.9 资本利得.....	93
5.9.1 个人股东.....	93
5.9.2 实体公司股东.....	93
5.9.3 投资公司股东.....	93
5.9.4 公司赎回自身股票.....	93
5.10 特殊类型实体的税收.....	94
5.10.1 合伙企业.....	94
5.10.2 非应税实体.....	95
6. 巴西税收征收管理	95
6.1 企业所得税.....	95
6.1.1 纳税申报.....	95
6.1.2 定期评估.....	97
6.1.3 对评估的上诉.....	98
6.1.4 税款缴纳和退税.....	99
6.2 个人所得税.....	99
6.2.1 征税期.....	99
6.2.2 纳税申报与评估.....	99
6.2.3 缴纳税款.....	100
6.2.4 法规解释.....	100
6.3 增值税及其他间接税.....	100
6.3.1 工业产品税（IPI）.....	100
6.3.2 商品流通服务税（ICMS）.....	101
第三章 巴西跨境税收事项.....	103
1. 常设机构	103
2. 居民企业税收	103
2.1 境外应税所得.....	103

2.1.1 营业利润.....	103
2.1.2 股息.....	104
2.1.3 利息、特许权使用费和其他所得.....	104
2.1.4 资本利得.....	104
2.2 境外亏损.....	104
2.3 其他所得税.....	105
2.4 主动披露未申报资产.....	105
2.5 双重征税减免.....	106
3. 非居民企业税收.....	107
3.1 应税境内所得.....	107
3.1.1 营业利润.....	108
3.1.2 股息、利息和特许权使用费.....	108
3.1.3 资本利得.....	108
3.2 预提所得税.....	109
3.2.1 股息.....	110
3.2.2 利息.....	111
3.2.3 特许权使用费.....	112
3.2.4 其他所得.....	113
3.2.5 代扣代缴程序.....	114
3.3 分支/常设机构的清算.....	114
3.4 管理制度.....	114
第四章 中巴税收协定和相互协商程序.....	116
1. 中巴税收协定和相互协商程序概述.....	116
2. 中巴税收协定.....	117
2.1 适用范围.....	117
2.1.1 主体范围.....	117
2.1.2 客体范围.....	117
2.1.3 领土范围.....	117
2.2 常设机构的认定.....	118
2.3 中巴两国跨境税收活动征税规定.....	119
2.4 消除双重征税方法.....	122

2.5 无差别待遇原则.....	123
2.6 税收情报交换.....	123
3. 中巴税收协定相互协商程序	124
3.1 中巴税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定.....	124
3.1.1 中巴税收协定相互协商程序条款.....	125
3.1.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称“《实施办法》”）	125
3.2 相互协商程序的适用.....	126
3.2.1 符合条件的申请人.....	126
3.2.2 相互协商程序适用的范围.....	126
3.3 启动程序.....	127
3.3.1 申请时效及条件.....	127
3.3.2 税务机关对申请的处理.....	128
3.4 法律效力.....	129
3.4.1 相互协商程序结果的法律效力.....	129
3.4.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系.....	130
3.4.3 保护性措施.....	130
3.5 仲裁条款.....	130
4. 税基侵蚀及利润转移行动计划（BEPS）对税收协定适用的影响	130
第五章 巴西转让定价概览.....	132
1. 一般反避税	132
1.1 一般反避税规定.....	132
1.2 向低税管辖区法人对外支付的特殊性税务处理.....	132
2. 转让定价相关规定	132
2.1 法定制度.....	133
2.2 关联方定义.....	133
2.3 同期资料和披露要求（包括处罚）	134
2.4 转让定价方法与实务.....	134
2.4.1 进口交易的转让定价规则.....	135
2.4.2 出口交易的转让定价规则.....	135
2.4.3 跨境融资.....	135

3. 资本弱化	136
4. 受控外国公司（CFC）及附属公司	136
5. 其他反避税法则——低税司法管辖区	136
参 考 文 献.....	139

第一章 巴西税务概览及中国居民赴巴西投资 主要关注事项

1. 巴西国情简介

1.1 整体概况

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

巴西国土面积 854.7 万平方公里，海岸线长约 7,400 公里。领海宽度为 12 海里，领海外专属经济区 188 海里。

巴西全国共分 26 个州和 1 个联邦区。人口数量居世界第五位。根据巴西地理统计局的数据，2015 年巴西的人口总数为 2.08 亿。巴西官方语言为葡萄牙语。西班牙、英语为其主要外语。



图 1 巴西各州及地区

1.2 政治概况

(1) 宪法

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

(2) 国会

国会是国家最高权力机构。主要职能是：制定一切联邦法律；确定和平时期武装力量编制及兵力；制定全国和地区性的发展计划；宣布大赦令；授权总统宣布战争或和平；批准总统和副总统出访；批准或撤消总统签署的临时性法令、联邦干预或戒严令；审查总统及政府行政开支；批准总统签署国际条约；决定临时迁都等。

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

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

(3) 司法

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

(4) 行政机构

本届巴西联邦政府于 2015 年 1 月 1 日成立，共设 24 个部。现内阁成员由所有各部部长组成。

主要的经济部门包括：财政部，发展、工业和外贸部，计划、预算和管理部，央行，农村发展部，农牧业和供给部，旅游部，矿产能源部，劳动就业部以及交通部。

1.3 经济概况

巴西经济实力居拉美首位，也是拉丁美洲面积最大、人口最多的国家。

巴西铁矿砂的储量排名全球第 5 位，是全球第 2 大铁矿砂出口国，铝土的出产也仅次于澳洲，有较强工业潜力，铀、锰、镍等矿产也有潜在巨大存量，淡水资源约占全球淡水资源 12%，因此也充分利用水资源发展水力发电，水力发电总量占全国发电量高达 86.5%。

巴西经济是自由市场经济与出口导向型的经济。其国内生产总值超过 1 万亿美元，是世界第 7 大经济体，美洲第 2 大经济体。若以购买力平价计算的话，其国内生产总值则达到 1.8 万亿美元。综合实力居拉美首位，经济结构接近发达国家水平。

1.4 社会文化概况

根据巴西地理统计局的数据，2015 年巴西的人口总数为 2.08 亿。根据 2013 年数据统计，每平方公里人口密度 25.7 人。

巴西是多民族国家，白种人占 53.7%，黑白混血种人占 38.5%，黑种人占 6.2%，黄种人占 0.5%，印第安人占 0.4%。东南地区是巴西民族分布最广泛的地区，该地区主要有白人（主要是葡萄牙后裔和意大利后裔）混血人，非洲巴西混血以及亚洲和印第安人后代。巴西还有德国人、西班牙人、日本人、叙利亚人、黎巴嫩人、中国人及其他东南亚人。目前在巴西生活的华人大约 30 多万人，主要集中在圣保罗。

巴西官方语言为葡萄牙语，西班牙语、英语为其主要外语。

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

2. 中国居民赴巴西投资基本问题

2.1 巴西投资环境概述

巴西以其独有的区位优势、资源优势、市场优势和投资环境优势，充分展现出对全球投资的吸引力，成为外国投资重点关注的拉美国家之一。

2.1.1 地理位置优越

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

2.1.2 资源丰富

巴西矿产、森林、土地和水资源丰富，其中有 29 种矿物储量丰富。已探明铁矿砂储量 333 亿吨，占世界总储量 9.8%，居世界第五位，年产量 3.7 亿吨，居世界第二位，出口量也位居世界前列；铌矿储量已探明 455.9 万吨，按当前消费量可供全球使用 800 年；镍储量 600 万吨，占世界镍储量的 4.0%，主要分布在戈亚斯州和米纳斯吉拉斯州；锰、铝矾土、铅、锡等多种金属储量占世界总储量的 10% 以上。此外还有较丰富的铬矿、黄金矿和石棉矿。煤矿探明储量 101 亿吨，但品位很低。2007 年以来，巴西在东南沿海相继发现大油气田，预计石油储量将超过 500 亿桶，有望进入世界十大石油国之列。森林覆盖率达 60.7%。木材储量 658 亿立方米。水力资源丰富，拥有世界 18% 的淡水，人均淡水拥有量 29,000 立方米，水利蕴藏量达 1.43 亿千瓦/年。

2.1.3 市场潜力大

巴西人口众多，并具有不同层次的消费水平和习惯，内需较大。随着巴西外向型发展战略的不断深化，随着巴西在全球产业价值链中的参与度不断提高，巴西市场将给来自世界各国的企业带来更多的贸易和投资机遇。

2.1.4 法律体系健全

在巴西的外资受到 1962 年 9 月 3 日颁布的第 4131 号《外资法》和 1964 年 8 月 29 日颁布的第 4390 号法律的约束。这两部法律都受 1965 年 2 月 17 日第 55762 号法律及其修正案的约束。

巴西《外资法》第1条规定，外资是指“不经巴西外汇支出而进入巴西的，旨在进行生产或提供服务的商品、机器和设备；或用于巴西经济运作的外来金融资源及货币资源。上述商品、机器、设备、金融资源及货币资源的所有权应属于居住、定居或总部在巴西以外的自然人或法人”。巴西《宪法》规定所有在巴西境内的外国独资企业或合资企业均被视为“巴西民族工业”。^[1]

巴西对所有在巴西境内的外国独资或合资企业实行国民待遇。外资在巴西境内投资无需事先经政府批准，只要通过巴西有权经营外汇业务的银行将外汇汇进巴西，即可在巴西投资建厂或并购巴西企业。对外资企业的利润支配及汇出限制较少。

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，给外资企业一定的减免地方税收政策。

2.1.5 宏观经济情况

自2011年以来，国际环境发生变化，美国和欧元区经济低迷，国际原材料价格下跌，贸易需求量下降，加之巴西国内经济存在高利率、高税收、投资不足等问题，制约了巴西经济的增长速度。为保持经济能够持续发展，巴西政府采取了一系列减税降息、鼓励投资、加快基建、拉动消费等刺激性措施，但收效甚微，经济增长乏力。

据统计，2014年巴西GDP（国内生产总值）达2.3万亿美元，同比增长0.1%。人均GDP达到1.16万美元。2014年巴西农业、工业和服务业占GDP的比重分别是5.6%、23.4%和71%。2015年巴西GDP同比下降3.8%，创有统计数据以来的最大降幅，表明这一曾经经济增长幅度位居世界前列的新兴大国正在经历严重衰退。投资萎缩、大宗商品价格低迷以及政府财政扩张受限是造成这一34年来最严重危机的主要原因。

2.1.6 外商投资情况

目前在巴共有11,400家外资企业，雇员170万人。外国在巴主要投资部门为汽车、能源、通信、金融、冶金、化工、交通运输和机械等。

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

2014年巴西吸收外国直接投资625亿美元。主要投资国是美国、中国、卢森堡、荷兰、日本、西班牙、法国、澳大利亚、德国等。

按主要投资来源国分类，2014年累计对巴西投资居首位的是荷兰，投资额87.91亿美元，其次是美国，投资额85.37亿美元，卢森堡对巴西投资额66.59亿美元，西班牙对巴西投资额59.58亿美元，日本对巴西投资额37.8亿美元，葡萄牙对巴西投资额31.6亿美元，法国对巴西投资额29.46亿美元，瑞士对巴西投资额19.73亿美元。

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

据联合国贸发会议发布的2015年《世界投资报告》显示，2014年巴西吸收外资流量为625.0亿美元；截至2014年底，巴西吸收外资存量为7,547.7亿美元。

2015年，巴西的国际直接投资为646亿美元，低于2014年的731亿美元。巴西在新兴国家直接投资中的占比由2014年的6.7%降至2015年的5.7%，但在拉丁美洲中的占比由20.6%升至24.4%。2016年上半年，在巴西的国际直接投资已达到338亿美元，与去年同期相比增加10%。^[2]

2.2. 中国居民近年来赴巴西投资及双边经贸往来简况

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

中巴建交以来，双边经贸关系取得长足发展。2013年3月，中巴两国央行签署1900亿元人民币/600亿巴西雷亚尔双边本币互换协议。

据商务部统计，截至2014年底，中国累计对巴实际投资189.4亿美元，投资主要涉及能源、矿产、农业、基础设施、制造业等行业。截至同期，巴西在华投资5.4亿美元，主要涉及支线飞机制造、压缩机生产、煤炭、房地产、汽车零部件生产、水力发电、纺织服装等项目。中国企业在巴西承建火电厂、天然气管道、港口疏浚等大型基础设施项目。

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

据中国海关统计，2015年中巴双边贸易额为715.97亿美元，其中中方出口额274.30亿美元，进口额441.67亿美元，同比分别增长17.3%、-21.4%和-14.5%。

巴西是中国第十大贸易伙伴和在拉美地区最大贸易伙伴，中国是巴西第一大贸易伙伴、出口对象国和进口来源国。中方主要出口机械设备、计算机与通信技术设备、仪器仪表、纺织品、钢材、运输工具等，主要进口铁矿砂及其精矿、大豆、原油、纸浆、豆油、飞机等。^[3]

近年来，中巴两国在联合国、世界贸易组织、二十国集团、金砖合作机制、中国—拉共体论坛等国际和多边机制中开展积极合作，共同推动国际政治经济秩序改革，维护新兴国家的利益。^[4]

2.3. 中国居民赴巴西投资应注意的重点问题及风险提示

2.3.1 明晰投资目的，充分了解投资成本与风险

中国居民赴巴西投资要充分了解投资成本与风险，算好“战略、经济”两本账。中国作为巴西最大的贸易伙伴，中国和巴西经济互补性强，贸易往来与日俱增，与此同时，巴西的基础设施等相对薄弱，成为制约经济发展的瓶颈。因此，中国企业在决定赴巴西投资前，务必要算好“战略、经济”两本账。

“战略账”是指企业应根据自身发展战略与规划，分析国内、国际经济形势、具体行业发展趋势，深入思考赴巴西投资将如何优化本企业资源配置能力，将提升企业核心竞争力作为投资决策的出发点和落脚点。切忌盲目、冲动做出投资决策，以免给公司带来重大损失。

“经济账”是指企业要全面、系统评估赴巴西投资的经济可行性，整合公司内部、外部的专业资源。赴巴西投资企业应注重前期调研，在确定投资地点、投资规模、用地、用工、生产成本，特别是风险因素方面，应进行详细调研。出口型企业在投资前需有相应的完备的海外销售网络和渠道，必要时可依托当地经销商进行海外投资，或采取并购、合资的方式进行投资合作。在当地开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工

³ 资料来源：《巴西与投资有关的法律分析》<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>

⁴ 资料来源：《巴西与投资有关的法律分析》<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>

作，切实保障自身利益，包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对项目所在地的政治风险和商业风险分析，对项目本身实施的可行性分析等。避免出现赴巴西投资后，才发现投资成本及风险过高、项目不可行等情况。

企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益，包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等。

除此之外，巴西虽然欢迎外国投资，但是除了马瑙斯自由区和一些落后地区给予税收和出让土地优惠外，联邦政府对外资企业没有太多的优惠政策。巴西工业门类比较齐全，也有不少跨国企业，一般项目进入巴西将会遇到不少很强的竞争对手。巴西希望引进的是能够减少进口、增加出口、提高产品科技含量和扩大当地就业的项目。仅存在价格优势，且主要在巴西市场销售的产品和项目，可能受到巴西同类企业的抵制，甚至受到倾销或不正当竞争的指控。因此，选好项目对企业未来的生存和发展至关重要。

2.3.2 选择合适的投资方式

中国居民赴巴西投资要选择适合的投资方式。企业在深入、细致计算“战略、经济”两本账、做出赴巴西投资决策后，面临的首要问题是选择何种投资方式。对外直接投资主要包括两种方式：第一是绿地投资（Greenfield Investment），又称“创建投资”，指跨国公司等投资主体在东道国境内依照东道国的法律设置的部分或全部资产所有权归外国投资者所有的企业，外国投资者可选择独资或合资设立新企业。第二是跨国兼并（Merger）、收购（Acquisition），又简称“并购”，指外国投资者为了达到特定经营目标，通过一定渠道和支付手段，将另一国企业全部或部分资产或股份收购下来，从而对被收购企业的经营管理实施实际或完全的控制行为。绿地投资方式的项目设立程序相对简单，可根据企业需要和实际情况，小至设立代表处，大到新建工厂，能有效保护公司商业秘密，继续巩固品牌、产品和服务认可度。

由于绿地投资会带来新的生产能力、税收、就业岗位，往往容易受到东道国的欢迎和认可，但包括制造业在内的大规模绿地投资需要长期、大

量的筹建工作，对投资者资金实力、跨国经营和市场开拓能力等有较高要求。并购方式可使投资者在较短时间内获取目标企业的技术、客户、品牌、销售网络等关键资源，但并购项目可能需要经过相关部门审查。在并购完成后，交易双方还面临资源整合、文化差异、人员调整等挑战。

许多外国企业进入巴西之前都是先通过当地代理商销售自己的产品，有了稳定的销售渠道和市场需求扩大后，再来巴西设厂生产。收购当地同类企业也是外国公司进入巴西的常用方式，通过收购既减少了一个竞争对手，又可以利用被收购企业原来的销售渠道，还有现成的熟练工人和技术人员。

2.3.3 依法合规经营，防范涉税风险

巴西法律和税收规定较为复杂，因此投资巴西的企业应依靠当地有经验的律师和专业人员，依照法规做出投资决策，开始经营活动。在经营过程中应注意遵循贸易、劳工、环保、工程承包及知识产权等相关方面的法规规范，避免相关风险带来的损失。

此外，在企业运营过程中，应特别加强企业财税管理，通过聘用当地有经验的会计师，严格按照相关法规做好财务和纳税相关工作。依法纳税，防范涉税风险，避免出现因未履行纳税合规义务导致企业被巴西税务部门责令补缴税款，再加上各种罚金、通胀、利息等，使企业遭受巨大损失的情况。

2.3.4 重视安全问题，积极采取防范措施

巴西社会治安状况一般，在圣保罗和里约热内卢等大城市恶性持枪抢劫时有发生，尤其是针对外国人的犯罪。由于巴西社会治安情况对企业安全经营有一定威胁，需要将安全投入纳入企业成本，特别是从事野外作业或在安全形势较差的地区开展业务的企业，需采取必要安全措施，如聘用正规的保安人员、安装必要的监控设备等；企业运营宜适度保持低调，企业领导宜言行谨慎，切勿介入贩毒、黑社会等敏感问题。要尽量选择安全条件较好的社区，关注当地新闻，培养和提高员工安全意识。

另外，应提高自我保护意识，避免轻言轻信，谨防商业诈骗，避免商业贿赂和恶性竞争，依法合规经营。

2.3.5 防范投资合作风险

在巴西开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作，切实保障自身利益。包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对项目所在地的政治风险和商业风险分析和规避，对项目本身实施的可行性分析等。企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益。包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等。

3. 巴西外国投资合作法规政策概况

3.1 对外贸易法规政策简介

3.1.1 贸易主管部门

(1) 外贸委员会

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

(2) 外交部

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

贸促司下设贸易信息处、贸易促进业务处和贸易促进计划处。其职能主要为：通过吸引外资、引进先进生产技术、到国外办展、促进国内外企业界的交流、树立巴西产品的国际形象，扩大巴西产品的出口，促进巴西外贸发展。

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

（3）发展、工业和外贸部

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

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

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

国际谈判局下设地区一体化处、贸易协定谈判处、国际组织处。其主要职能为：同国际经贸组织的谈判、参加关于原产地证及关税税则号的国际谈判等。^[5]

3.1.2 贸易法规体系

巴西有关国际贸易的法律体系由海关法令、关税规则、进口管理规定、出口管理规定以及贸易救济措施相关规定构成。主要的海关程序都编撰在2002年12月26日的第4543号法令中，2004年7月12日的5138号法令对其进行了修改。关税管理的主要法律制度是1994年12月23日第1343号法令。主要的进口措施都编撰在2003年12月1日的《进口管理规定》，2004年2月2日、2月11日和5月3日的部门法令对其进行了修改。出口措施都包括在2003年9月3日的第12号《出口管理规定》中，2004年2月16日、5月3日和5月12日的部门法令对其做了修改。贸易救济制度主要由下列法律法规构成：1994年12月15日第30号法令，1994年12月30日第1355号法令，1995年3月30日第9019号法令（2003年12月修订）以及1995年第1602号法令等。

（1）关于进口的法律（2部）：

⁵ 资料来源：《巴西与投资有关的法律分析》<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>

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

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

(2) 关于进口事务的政令类规章较多，主要有：

——6.262/2007 号：关于简化用于科研和技术的商品进口手续的规定。

——5.789/2006 号：关于出口企业采购资本货物的特别规定。

——5.628/2005 号：关于玛瑙斯免税区进口货物税收优惠的规定。

——6759/2009 号：关于海关管理、外贸活动的稽查、税收的规定，本规定自 2002 年实施以来，经 10 次修改、完善，至 2009 年 2 月 5 日最后一次修订，沿用至今。

——4088/2002 号：调整特殊商品进口税率及相关措施。

(3) 政府主管部门发布的实施细则，规范性说明共 30 多部，主要有：

——SRF306/2007 号：关于进口统计数据的发布（税务秘书处发布）。

——SRF1.083/2002 号：关于进口商品与服务流通税的规定（税务秘书处发布）。

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

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

——SRF087/1999 汇率在进口税中的计算（联邦税务局发布）。

——其他实施细则以及规范性说明：741/2007，720/2007，646/2006，611/2006，604/2006，436/2004，428/2004，370/2003，234/2002，171/2002，228/2002，117/2001，075/2001，017/2001，ADE

Coana008/2011, ADE Coana 007/2011, ADE Coana020/2005, ADI SRF 017/2004, ADI SRF 012/2004, ADE Coana 012/2004, ADE Cosit042/2004, ADE SRF 032/2003, ADI SRF 018/2002, ADI SRF 007/2002, ADE Cosit 045/2002, ADE Cosit 001/2002, ADE SRF 025/2001, ADE Copat 002/2001, AD Coana029/2000, AD Coana/Cotec 013/1999, ADCoana/Cotec 105/1998。

3.2 外国投资市场准入规定

3.2.1 投资主管部门

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

(1) 联邦投资促进机构

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

(2) 地方投资促进机构

巴西各州设立了地方一级的投资促进机构。目前已有15个地区建立了投资促进机构,它们分别是:阿克里州发展局(ANAC)、阿拉戈斯州经济发展中心、阿马帕州发展局(ADAP)、亚马逊州促进局(AFEAM)、巴伊亚州贸易与投资促进局、联邦区政府发展与外贸局、圣埃斯皮里图州发展局(ADERES)、戈亚斯州促进局(GOIASFOMENTO)、伯南布哥州经济发

展局（ADIPER）、南里奥格兰德州促进局（AGN）、米纳斯吉拉斯州工业发展局（INDI）、里约热内卢工业发展局、罗赖马州促进局（AFERR）、圣卡塔琳娜州促进局和巴拉那州促进局（AFPR）。这些地方投资促进机构大多数位于已吸引了大量外资的富裕地区，它们除了投资促进外，往往还承担制定该地区总体经济发展战略的任务。

3.2.2 投资行业的规定

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

（1）禁止投资领域

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

（2）限制投资领域

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

巴西政府通过修宪，逐步放松了国家对石油、天然气和矿产开采等领域的垄断，并对电信、电力业实行私有化（根据规定，外资通过参与巴西企业私有化进入巴西市场，至少6年之后才能撤资）。

巴西已允许外国企业参与新闻媒体、海关保税仓库、近海航运、高速公路等领域的融资和服务。

2007年1月15日，巴西副总统签署法令，批准巴西开放再保险市场。这项新法令规定巴西再保险市场的经营者可以是总部设在巴西的“本地经营者”，也可以是总部设在巴西之外的经营者，从而结束了巴西国家再保险公司在该行业的垄断地位。但为了保证巴西本国企业的利益，该法令同时规定，在法令生效后3年内，巴西60%的再保险市场份额将由巴西国家再保险公司和其他本地经营者占有，之后这个份额将有所降低。

2008年，巴西政府拟修改有关外国投资者购买土地的现行法律。巴西严格限制外国投资者购买土地的方案可能有两种，一是将1998年颁布

的现行法律作废，重新宣布 1971 年 5709 号法律生效，该法律允许外国人在巴西购买土地，但规定外国法人或自然人在同一市内购买土地不得超过总面积的 25%；二是修改宪法内容，增加 5709 / 71 号法令条款，规定外资企业在巴西购买土地将与外国法人或自然人实行同等限制。

在公路货物运输领域，外资不得超过有表决权股份的 20%。企业必须以股份公司的形式存在并且其只能发行记名股票。在国际道路运输领域，只有《国际道路运输协定》七个成员国和《拉丁美洲一体化协定》成员国的公民持有过半有表决权资本的公司才能经营。

未在巴西设立公司、代表处或其他商业存在的外国投资者，不能直接投资巴国内公共航空领域。外资在民航企业的股份不得超过 20%。只有巴西公民和在巴西设有办公场所并营业的公司才能拥有悬挂巴西国旗的船舶。

3.3 劳工环境

3.3.1 劳工法的核心内容

巴西政府制订了严格、细致的劳工法律法规，保障劳工权益。1943 年颁布的《统一劳工法》是巴西第一部系统的劳工法，后虽经不断修改，但至今仍是巴西劳工政策的基础。

3.3.2 外国人在当地工作的规定

由于巴西国内一直面临就业压力，不鼓励引进外籍劳务。在吸引国外投资上，巴西政府主管部门将有关引资项目能否为本国人提供就业岗位作为重要的审批依据。

巴西《劳动法》规定，本国劳工在人数和工资收入上分别不得低于企业全部劳工人数和工资总额的 2/3。外籍劳工必须有特殊技术专长，并有工作签证，才可在巴西企业工作。巴西政府规定，所有的企业都可以雇佣外国人到巴西短期工作，但在审理有关申请时，作为主管部门的巴西劳工部移民局有以下审批原则：

外国劳工必须是有专业技能的人员，而且需具备两年以上的专业工作经验（有高等学历者），如为中等学历的专业人员，则需三年以上的工作经验。

外国劳工的人数不得超过企业职工人数的三分之一，在外国劳工人数不到三分之一的情况下，其工资也不得超过企业工资总额的三分之一。根据巴西法律，只有当国内没有充足的专业人才可供使用时，企业才允许雇佣更高比例的外国劳动者。

巴西政府在引进劳务时，由用人企业向巴西劳工部移民局为外国劳工提出工作许可申请，申请时应提交的文件包括：申请表（固定格式），外国劳工简历和经公证认证的文凭，用人企业公司的有关数据、章程和所有的修改文件，以及提交申请前最后一次所得税和社会保险金（INSS）、工龄保障基金（FGTS）的缴纳证明，劳务合同（固定格式，由用人企业和外国劳工签订），手续费缴付证明。

外籍劳工在申请工作签证时，需递交健康状况证明、无犯罪证明、原居住国居住证明和出生、婚姻状况证明。这些材料需公证和领事认证，巴西劳工部移民局审查批准了工作许可后将通知巴西外交部，由该部通知其驻外使领馆，外国劳工的工作签证由巴西驻外使领馆签发。

2013年5月，巴西政府将采取两项措施吸引外国合格劳工，为企业寻找专业人才提供便利，具体措施是减少申请工作签证材料，允许外国研究生利用假期到巴西短期工作。目前，巴西申请工作签证的材料共需19份，平均52天。

3.3.3 外国人在当地工作的风险

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

有个别中国黑中介与巴西当地人勾结，组织中国劳务人员赴巴西务工，但由于假签证或对签证期限理解有分歧等原因导致劳务人员无法入境、被罚款或遣返。另一些劳务人员入境后出现签证过期无法延期，与雇佣方发生经济纠纷等情况，因此中方劳务人员应提高警惕，辨别黑中介，避免上当受骗。

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

3.4 金融环境及外汇管理

3.4.1 当地货币

巴西货币是雷亚尔（Real），葡萄牙语音译为黑奥。

巴西对外汇实行较严格的管制，外国企业或个人(除有外交特权的单位、个人或经批准的企业外)在巴西银行不能开立外汇帐户，外汇进入巴西首先要折算成当地货币后方能提取。雷亚尔是市场上唯一通用的货币。但是，外汇买卖比较自由。目前，巴西有两种法定外汇市场：商贸外汇市场和旅游外汇市场。它们由中央银行进行规范，并实行浮动汇率制。“商贸汇率”，又称“金融汇率”，实行自由浮动。该汇率主要用于：

（一）进出口贸易发生的外汇兑换，凭进口许可证或有效外贸合同可购买外汇；

（二）投资进入巴西的外国货币的外汇兑换；

（三）巴西自然人或法人的外币贷款；

（四）经巴西外汇管理当局批准的其他向外汇款。“旅游汇率”，也实行自由浮动,主要用于旅游行业的外汇兑换。

进入巴西“商贸汇率”市场须经中央银行事先批准，而巴西“旅游汇率”的使用则无需申请批准。汇兑操作通过外汇买卖合同进行。此外，巴西存在外汇“平行市场”，其实是黑市，报纸每日公布“平行市场”价格。目前，其汇价同法定外汇市场价相差无几。

2008年9月以来，巴西雷亚尔呈现贬值趋势。

人民币与巴西雷亚尔不能直接结算。

3.4.2 外汇管理

巴西中央银行是外汇兑换的管理部门。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。

巴西实行严格的外汇管制措施，未经批准，所有法人和个人都不能在巴西开立外汇帐户。外汇进出必须通过巴西中央银行。外资企业利润汇出需要缴纳资本利得税，税率为15%。旅客入境携带外币现金无数额限制，但兑款超过雷亚尔一万元须申报。

3.4.3 银行机构

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

(1) 国家货币委员会

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

(2) 巴西中央银行

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

(3) 商业银行

商业性金融机构包括商业银行、投资银行、储蓄银行以及财务公司、租赁公司、保险公司、证券公司等非银行金融机构。巴西的商业银行专营短期贷款，分国营、私营和外国商业银行，机构众多，业务发达。国有巴西银行是巴西第二大商业银行，在巴西商业银行中具有独特地位，它除经营各种商业银行业务外，还充当中央银行的代理机构，保存商业银行准备金，代理国库，充当联邦预算的支付者和联邦政府的存款银行，负责指导信贷、管理公债，还是国外债务的接受者和支付者。此外，该行还控制联邦政府所属国营企事业单位，成为巴西大型企业的主要信贷资金提供者，提供农业信贷并负责管理全国进出口业务，提供各类优惠利率和出口信贷。除该行外，巴西商业银行约有 200 多家，随着金融业的发展及竞争的

加剧，巴西商业银行业务分工日趋淡化，银行业务向综合化、国际化发展。投资银行分为国营和私营两类，专营中长期贷款。同时还发行存单，认购有价证券，管理担保债券和互助基金等。储蓄银行也分为国营和私营两类，国营又有联邦和州属二级，主要吸收储蓄存款，发放住房贷款，发行不动产抵押债券，管理企业雇员保险基金，还向消费者提供消费信贷服务等。

（4）政策性银行

政策性金融机构主要由国有国营开发银行组成。巴西开发银行分为联邦和州属两级。主要的开发银行是联邦所属的国民经济开发银行和国民住房银行。州所属的开发银行分设在各州内。开发银行主要对落后地区、农业和某些产业部门发展提供信贷资金支持。政策性金融机构成为政府控制信贷供应，优先发展项目筹措资金的有力杠杆。

（5）中资银行

在巴西设有分支机构的中资银行包括中国工商银行和中国银行，中国国家开发银行在巴西设有项目工作组。

3.5 工程承包与知识产权相关规定

3.5.1 工程许可制度

巴西没有专门负责外国企业在巴西开展承包工程的综合管理部门。财政部，发展、工业和外贸部等相关部委均有部分相关政策措施。在巴西国内实施的大型基础设施项目，根据涉及行业领域不同由不同部委分管。如以技术密集型为主的冶金、石化和水利等工程由巴西矿能部管理，而以劳动密集型为主的房建、修路等单纯土建项目由巴西交通部管理。外交部合作司负责管理利用联合国等世界金融组织贷款进行的工程项目，州政府各局负责本局工程项目，州工程局负责市政建设工程，如排水供水、城市化工程、能源建设、卫生工程等。鉴于巴西近年来在基础设施方面缺乏资金、投资不足，2004年12月30日政府实行了“公私合营模式法”

（PPP），旨在为基础设施建设领域开展融资、保持经济持续增长创造条件。“PPP模式法”联邦管理委员会由计划部、财政部、总统府民办组成，对国内大型基础设施项目招标及建设统一管理。

任何外国公司在巴西实施工程项目都需要在巴西联邦商会注册，常规的做法是成立有限责任公司。公司在联邦商会注册后，还需要在联邦、州、城市三级税务机关登记。操作任何项目必须要有技术负责人，技术负责人必须为在巴西专门的工程师协会注册的相关专业注册工程师。因外国人获得该注册较难，一般技术负责人从本地招聘。需要在政府环境保护部门办理环境许可。项目工程建设、验收的要求最低应满足巴西技术标准委员会的相关专业技术标准。与业主签订的项目合同中有专门的质量、安全、环境、进度、健康、设计等标准和规范。

承包商根据合同中的标准和规范制订相应的操作程序文件报业主审批，业主批准后方可执行，承包商必须按业主批准的程序文件要求操作项目，否则业主有权要求停工整改、甚至拒绝接受项目工程。

合同执行过程对当地化的比例要求较高，达 75%。如不能满足当地化比例要求，可能招致罚款。项目合同中的罚款条款比较严厉，工程延期、不服从业主检查人员指挥、达不到当地化比例都可能导致业主罚款。工程结束后业主按照合同规定对工程进行验收，符合合同要求，业主签发临时验收证书，项目进入宽限期，宽限期一般为一年，宽限期满后工程没有发现承包商责任问题，业主签发最终验收证书，项目合同结束。

3.5.2 知识产权制度

巴西的知识产权保护体系相对比较健全。它是世界上第四个建立专利制度的国家，由国家工业产权局负责审查和批准专利申请，登记注册商标和审批引进技术等。巴西是《保护工业产权巴黎公约》的创始国之一，亦属于《与贸易有关的知识产权协议》(TRIPS)成员国之一，是一个非常关注知识产权、高度保护知识产权的国家。20 世纪 70 年代以来，巴西政府相继出台了《工业产权法》(1971 年)(包括商标和专利)、《著作权法》(1998 年)、《计算机程序著作权保护法》(1998 年)、《生物安全法》(1995 年)、《种子法》(1997 年)等法律法规，保护和激励知识创新，促进本国经济增长。

近年来，巴西不断修改和完善专利制度，为保护知识产权提供更有效的法律保障。1996 年巴西引进新的工业产权制度，同时修改了《工业产权法》，新法于 1997 年 5 月 15 日生效。2004 年，巴西又成立了一个由

政府、企业、社会团体共同组成的机构——“打击盗版和制止侵犯知识产权全国委员会”，其成员来自 7 个政府部门以及联邦警察局、联邦公路运输局和联邦税务局，另外还有 4 名相关产业部门的代表和 2 名国会代表，专门负责打击盗版、与盗版有关的偷税逃税和侵犯知识产权犯罪全国计划的制订和指导工作。^[6]

⁶ 资料来源：《巴西与投资有关的法律分析》<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>

第二章 巴西税制简介

1. 巴西税制综述

巴西税收种类较为复杂，共有各种捐税 58 种，按行政管辖层级可以分为联邦税、州税和市税三级。其中，联邦税包括所得税、工业产品税、进口税、出口税、金融操作税、临时金融流通税、农村土地税等；州政府税包括商品流通服务税、车辆税、遗产及馈赠税等；市政府税包括社会服务税、城市房地产税、不动产转让税等。除此之外，企业还要交纳各种社会性费用，具体包括社会保险金、工龄保障基金、社会一体化计划费、社会安全费等。巴西政府对税收采取分级征收和管理的办法。

巴西税目繁多，复杂，企业和个人需缴纳的税种需要到税务部门了解和咨询，特别是外来投资者更应咨询当地律师事务所，就税目、税率等情况进行了解。根据不断颁布、修订的法律、规章，税目、税率也随之变化。

2. 企业所得税

2.1 简介

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

除了上述两种企业所得相关税收，巴西税法另征收 2 种基于总收入的社会保险费，即社会一体化税（PIS）和社会保障金费（COFINS）。

2.1.1 地理管辖

巴西征税权覆盖全部领土，包括 27 个联邦单元，这些联邦单元地理上分为 5 个大型区域，北部地区（包括阿克里，阿马帕，亚马逊，帕拉，罗赖马，朗多尼亚州和托坎廷斯州）；东北地区（包括阿拉戈阿斯，巴伊亚，塞阿拉，马拉尼昂州，帕拉伊巴，伯南布哥，皮奥伊，格兰德河州北部和塞尔希培）；中西部地区（戈亚斯州、南马托格罗索、南马托格罗索州和联邦区）；东南地区（圣埃斯皮里图州、米纳斯吉拉斯和圣保罗、里约热内卢）和南部地区（包括巴拉那州，南里奥格兰德州和圣卡塔琳娜）。

2.1.2 法定税收体系

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

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

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

联邦法律由议会颁布，载明编号及发布日期。法律、临时措施（provisional measures）、法令及其他特别法案通过联邦公报（the Federal Official Gazette）发布。巴西总统可提议税务相关议案，一旦议会通过，由总统决定批准或否决。除非另有规定，法律在联邦公报发布

45 天后生效，对所得或资本征税的法律条款只在相关法规发布 90 天后生效。以下情况下，发布后的第一个税款评估期生效：

- 开征新税种或增加税目；
- 增加应税项目；或
- 撤销或减少减免事项。

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

现行有效的所得税条例由 3,000/1999（RIR/1999）法令颁布。

2.1.3 税收体系分类

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（无论该股东为法律实体或者个人），该股息不须交税（包括预提税）。因此，在计算所得税计税基础时，企业纳税人不将从居民纳税人处取得的股息包括在内；但是，在计算所得税计税基础时，企业纳税人从非居民纳税人处取得的股息须包括在内。

2.1.4 纳税人

企业所得税纳税人包括：

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

多个具有独立法人资格的实体组成的财团，各成员实体须承担财团成立前的纳税义务。尽管实际上一个财团非企业所得税的纳税人，但它须在联邦税务局注册。财团中各个参与公司须根据自身的参与比例承担相应纳

税义务。因此，尽管一个财团以自己的名义直接参与交易（在某些情况下也可能获得税收优惠待遇），但它并不直接产生企业所得税的纳税义务。

如果满足特定条件，非盈利实体可免除企业所得税，然而，这些实体仍须承担它们的附加责任义务，未完成这些义务将可能受到处罚。

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

如满足下述条件，个体工商户被视作企业纳税人并且须承担企业所得税纳税义务：

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

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

其他情况下，个体工商户取得的所得应缴纳个人所得税。

2.2 应税收入

2.2.1 一般规定

CTN 对应税收入的规定如下：

-由于资本、劳动或二者结合取得的收入；和

-任何种类的收入，即任何财富的增加额。

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

居民企业就全球所得纳税。根据法令 9,249/1995 和临时措施 2,158-35/2001 的 74 条，一个巴西居民企业不仅需要在企业所得税基数中包括来源于境外的所得（无论直接取得或通过常设机构取得），而且要根据所占股份的比例将其在海外的参股公司利润包括在内（时点按 12 月 31 日），无论被参股公司是否进行了实际的利润分配。

在企业所得税征缴中有三种核算方式，实际利润法、核定利润法和简易征收法。其他特定方法也适用于一些经济活动中，比如针对房地产开发的特别方法等。实际利润法与核定利润法关联密切，核定利润法对于一些法律实体而言是备用方法而且从税收征管的角度讲更有效率，它依据业务的核定利润水平征收。

（1）实际利润法

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

以下法律实体有义务采取实际利润法：

- 上一税务年度总收入超过 7,800 万雷亚尔；
- 金融机构、保险公司、证券经纪人和其他类似实体；
- 有来源于境外的的利润、所得和资本利得（出口货物或服务不包括在内）的实体；
- 取得税收优惠的实体；
- 从事保理业务的实体；和
- 从事房地产证券化，金融和农业信贷的实体。

一般而言，企业所得税纳税人须采用实际利润法确认收入和费用，无论是否实际收到相关款项。在一些特殊情境下，法律明确允许根据收付实现制，比如分期销售的房地产的核算。

资本利得一般加入计税基础纳税。从居民或非居民企业取得的利息和特许权使用费一般加入计税基础。

一般而言，根据以下步骤确定实际利润法下的所得额：

- 总利润等于销售产品、提供服务的收入减掉相应成本的净额；
 - 其他所得（比如利息所得）和经营费用参与计算以得出营业利润。
- 在该步骤，营业利润为企业在正常商业活动过程中的净所得；

-资本利得和资产重估过程中的货币增值增加进营业利润中。资产重估在国际会计准则（IFRS）引入前适用于企业，目前从会计角度及税法角

度，均不可以进行资产重估。尽管如此，账簿中已计入的重估变动额可以保存到资产处置的时点，处置时，该金额计入应税利润中。

-居民企业须将海外参股非居民实体的利润纳入计税基础；

-最后，累计税务亏损可以弥补 30%的税务利润，完成该步骤，计算出实际利润法下的计税基础。

（2）核定利润法

根据法令 9,718/1998 第 13 条（被法令 12,814/2013 修订），上年包括资本利得总收入不超过 7,800 万雷亚尔或上个日历年月平均收入不超过 650 万雷亚尔的法律实体以及其他非必须按照实际利润法纳税的实体可以按照核定利润法纳税。核定利润法是一种简化的企业所得税计算方法，根据该方法，法律实体以总收入为基础，按照法定比例计算所得税额。

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

资本利得，金融投资收入和其他所得须直接计入应税利润中，不适用核定比例。再按照不同税率计算税额，IRPJ（15%）、CSLL（9%），对于月平均收入额超过 20,000 雷亚尔的企业，须额外缴纳 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。

核定利润法下，总体而言，累计的最高税率为 10.88%（提供服务），商业活动一般累计税率为 3.08%。

（3）简易办法

根据现行法律，年收入低于 360,000 雷亚尔的微型企业和年收入低于 3,600,000 雷亚尔的小型企业可以选择按照简易办法缴纳联邦、州、市的税及费用。如果年收入不超过 60,000 雷亚尔，视同企业纳税人的个人企业主可以选择采用简易办法。小企业有资格适用于额外的针对出口货物收入不超过 3,600,000 雷亚尔的年总收入限制；2015 年 1 月 1 日起，额外的 3,600,000 雷亚尔出口收入门槛扩展到微型企业，对于小型企业和微型

企业，适用范围为出口货物及服务。但一些法律实体由于未满足相关条件，即使达到了收入门槛，也不能采用简易办法：

总的税款按照该法律实体总收入的一定比例缴纳，该比例根据产生收入的经济活动不同而变化（经济活动实质决定某些税的征与不征）而且根据收入的数量级相关比例采用累进制。

巴西的各州政府为使法律实体可以采用简易办法缴纳 ICMS 可能发布更低的门槛，该更低门槛也适用于州内企业缴纳 ISS。月度缴纳的比例从 4%到 22.90%，特定条件下会提高该比例。

2.2.2 纳税期限

实际利润法下，法律实体可选择按季度或按年度评估企业所得税。如选定按年，法律实体须根据估算按月预缴，最终的金额截止 12 月 31 日方可确定。估算依据事先确定的比例乘以月收入，该比例从 8%到 32%不等（依据纳税人从事的经济活动）。

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

2.2.3 减免

联邦宪法规定，只要出于非盈利目的并且满足法律规定的要求，政党、基金会、工会和教育及福利组织的收入可减免。巴西的次级行政单位（州、联邦区和市）和寺庙也根据宪法规定免除相关税费。

满足一定条件，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。权益法核算的资本利得免税。巴西政府也对于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给予税收减免。

2.3 扣除项目

2.3.1 一般规定

只有在实际利润法下计算企业所得税允许进行相关项目的扣除，总体而言，与生产经营相关的必要在税款所属期内支付或负担的成本费用可扣

除。该必要性体现在一项费用与公司业务的相关性，费用必须是交易或企业经营活动常规的。

针对特定类别的费用有特殊规定，包括广告费、摊销、坏账、礼物及捐赠、招待费、保险费、利息支出、董事费和研究费用，扣除规定取决于特定情况并且相应的扣除一般有限额。如果纳税人未在法定纳税期间扣除固定资产的折旧费，不允许在其他纳税期间一并扣除，或者法定比例外超额扣除。

2.3.2 职工报酬

法律对于工资或其他种类的报酬的扣除无限额，分配给员工的利润可以扣除。

企业承担的招待费用（包括企业员工的报销等）可以扣除，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）可扣除。

在法定截止日期前缴纳的社会保险费用可以扣除，为员工缴纳的辅助社会保险（包括向官方社会保障机构缴纳的补充退休金）视同营业费用并限额扣除（以支付员工总工资报酬的 20%为限额）。

2.3.3 董事费

按月固定支付给合伙人、经理及董事会成员的服务报酬可扣除，但支付给非居民董事会成员的款项不可以扣除。

2.3.4 利息

在每个会计期末，法律实体可扣除已到期利息（即使尚未实际支付），根据权责发生制按比例计算利息，像其他费用一样，利息的扣除须在满足一定条件下进行。

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

向受控制的或附属公司（controlled or affiliated companies）支付的利息，其金额等于未向股东分配的利息，则不可以扣除。

2.3.5 净资产利息

除了股息外，一家公司可选择支付净资产利息（JCP），JCP 是一种支付给投资者的法定报酬，根据净资产金额确定。在法定分配程序上，它与股息分配有许多相似处（通过股东大会讨论等），但它按照特定的法规。

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

2.3.6 权益性支出

总体而言，对于产生或维持应税所得必要的权益性支出可以扣除。然而，法律规定的限制如下：

- 一般来说，与专利权、商标、商业诀窍相关的支付不得超过销售相关产品净收入的 5%；

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

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

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

一些权益性费用不可以扣除：

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

- 居民企业向个人和企业股东、董事或其亲属或其受赡养人支付的权益性支出；

-巴西居民企业向对其具有直接或间接控制权的非居民实体支付的权益性支出，如合同签订于 1991 年前；

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

2.3.7 服务和管理费

只要其对于产生收入是必要的，管理服务费、商业和工业技术诀窍以及其他类似服务可税前扣除。向非居民支付的技术、科技或行政辅助相关的费用（一次付清或分次支付）在一定条件下可作为营业费用扣除：

-费用必须符合真实性，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外国进行的技术研讨；

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

-技术协助合同必须在 INPI 和巴西央行备案。

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

2.3.8 研究开发费用

具有科学研究的性质，为发展和改进工业产品的研究开发费用可以扣除，为研发购入的土地不可扣除，购入的机器设备仅可进行常规的折旧。

2.3.9 其他

2.3.9.1 税

税和社会保险费可以据实扣除，迟缴税款产生的利息可以扣除。因税务调查产生的罚款不可扣除，如该罚款由于迟缴税款产生，则可以扣除。

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

2.3.9.2 准备

根据巴西法律，准备是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。

根据法令 RIR/1999 第 335 条，除非法规明文规定（例如假日薪酬、员工的 13 薪奖金和获批坏账），准备金不可以扣除。

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

2.3.9.3 餐费

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

2.3.9.4 捐赠和赞助

一般情况下捐赠和赞助支出不可以扣除，除非：

- 1) 通过有资质的文化团体进行的捐赠和赞助；
- 2) 向有资质的巴西非营利性福利团体进行捐赠和赞助，扣除前不超过捐助人应税收入 2% 的部分可以扣除；
- 3) 向教育和研究机构进行捐赠和赞助，扣除前不超过捐助人应税收入 1.5% 的部分可以扣除。

2.3.9.5 广告费

以下广告费可以扣除：

- 支付给员工的工资或从事广告业务的个体户的报酬；
- 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；
- 为获取著作权和特许权向作者或艺术家支付的费用；
- 发放免费样品，该项产品收入的 5% 以内。直接与纳税人经营业务相关的广告费用可税前扣除，购买礼品的费用一般不可以扣除。

2.3.9.6 差旅和交通费

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

- 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；
- 不视同工资，本质上不可以扣除，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。

2.3.9.7 租金

如满足下述条件，租金支出可以扣除：

- (1) 与纳税人经营活动直接相关；
- (2) 对于使用不动产是必要的；
- (3) 非用于取得货物或权利的实际资本投入；
- (4) 非变相利润分配。

如果交易满足法律 6,099/1974 的要求，融资租赁款项可扣除。

2.3.9.8 开办费

开办费可以在至少 5 年内摊销形成可扣除的经营费用。

2.3.10 不可扣除的费用

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

- 付给股东、配合持有者、合伙人或行政人员的餐费不可以扣除。
- CSLL 和 IRPJ 不可以在所得税前扣除。

根据变相利润分配限制规定，国内关联实体间的交易的扣除有限制，通过调增净利润进行，意在保证这些交易符合独立交易原则。

2.4 计量

根据税法，交易需反映市场价值，然而，根据巴西税法，有一些交易可按照账面价值进行。

2.4.1 存货

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

货物和服务的生产成本包括：

- 原材料的购买成本和生产过程中消耗的货物或服务；

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

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

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

(1) 半成品价值按照该阶段原材料价格的 150%或产成品价值的 80%；

(2) 产成品按照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。

2.4.2 可折旧（或摊销）的资产

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

法令 11,638/2007 引入了会计上的减值概念，然而，根据 RTT 法规 (transitional tax regime, RTT)，资产减值不产生税务影响。

2.4.3 不可折旧（或摊销）的资产

除了其他规定外，土地、投资其他公司或证券不可折旧（或摊销），按照历史成本计量。

2.4.4 债权债务

巴西居民法律实体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，在所得税中，一般按比例计算。

2.4.5 外币资产和债务

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

出于计算企业所得税税款的目的，仅在相关交易已经清偿的情况下，巴西企业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。

2.5 折旧和摊销

2.5.1 一般规定

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

从资产安装完毕、可供经营或达到生产状态开始计算折旧，即使在亏损年度。企业可以少计或不计折旧，但是不可以递延确认折旧或在某个纳税期超额确认折旧。不允许对土地、随时间增值的资产（如古董、艺术品）或非用于生产经营的资产折旧。如果一项资产在折旧期结束前报废，则其余额在损失发生年度作为费用核销。生产运营前的折旧必须资本化为待摊费用，在不低于 5 年内摊销。

新的资产根据使用年限按年计算折旧；二手资产，根据如该项资产为新资产，其可以使用年限的一半和剩余使用年限孰大的原则计算年折旧额。对于机器设备的加速折旧则另有规定。

税务机关须公布资产使用年限清单，相应地，会公布各项资产的年折旧率，折旧率从 4%到 50%不等。如果税局公开信息未包括某类资产的年折旧率，适用 10%的直线法年折旧率。存在争议时，纳税人或税务机关可以请求 NIT 进行专业判断，除非更高级税务机关修订或法庭根据有效的专家报告进行裁定，则使用年限根据 NIT 的结论。

无形资产，有限合约权利和与纳税人经营活动相关的特许权可以在相关权利使用的年度摊销。

2.5.2 折旧主张权

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

2.5.3 不动产

使用在生产过程中的建筑物，以及使用钢、铝或铁建造的建筑物（如塔或桥）可按照直线法在 25 年内以年折旧率 4% 折旧。

2.5.4 工厂、机械和设备

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

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

表 1 固定资产或无形资产的年折旧摊销率

资产		比例 (%)
鼓风机		20
电影设备		10
一般性动产		10
图书馆		10
碎石机		20
通频带		50
铁路相关的机器设备		10
建筑和其他构筑物		4
船舶：		
-	钢制	5
-	木制	10
-	由 Sunaman 授权在巴西制造（该情况下，超过折旧率 5% 的折旧部分须再投资到巴西制造的船舶生产中）	20
挖掘机械		20
无线电广播站		20
工业活动中使用的工具和其他设备		20
电影：		
-	普通电影	20
-	新闻短片	50
制鞋模具		30

中国居民赴巴西投资税收指南

资产		比例 (%)
层压行业使用的烤箱		30
燃烧炉		10
旅馆：瓷器和床铺、桌子及浴室的附属配套用品		20
电器		20
工业机器、设备和设施：		
-	通常情况	10
-	特定情况	10
-	使用在化工行业并且需要承受超常的磨损	10
铺路机械		10
土木工程机械		20 或 25
铸造用模型及成型箱		30
家具设备		
-	通常情况	10
-	学校使用	15
-	旅馆使用	10
-	保险公司使用	10
-	储气罐	15
亚麻供应商：		
-	向旅馆提供亚麻	20
-	向医院提供亚麻	10
袋子回收工具		20
动物		20
酒桶		20
车类工具：		
-	通常情况	20
-	卡车、吉普和其他在恶劣地貌中行驶的车辆	25
-	市政交通使用的公共汽车	20
-	市际和州际交通使用的公共汽车	20
-	拖拉机	25

2.5.5 商标和专利

购买的例如发明专利、制造配方或流程、著作权、许可、特许权如有有限的使用期限则可以摊销。然而，购买商标一般不可以摊销，由于商标可以每 10 年续展一次，它的使用非有限期使用。根据初始计量成本及剩余使用年限计算年摊销率，以进行摊销。

2.5.6 其他资产

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，计算折旧率时参考以下事项：1、探矿或森林开发特许权的时限；2、开发协议规定的时限；3、每年的开采量与矿产或森林总可开采量的比值。

满足一定条件时，纳税人可就一项投资付出的溢价进行摊销。一般而言，条件包括结合被投资企业未来盈利能力考虑，付出的溢价是合理的并且盈利预测须有评估报告支持，并且，如果投资者和被投资企业进行了合并，溢价的摊销期至少 5 年。溢价的摊销在巴西是颇具争议的话题。

2.5.7 暂停使用、转移或处置资产

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

2.6 公积和准备

根据巴西法律，准备是为应对未来确定发生的义务或很可能发生的义务拨备的资产抵减项。公积是利润分配前，增加一个法律实体净资产的，为支付未来的成本费用的。

坏账准备不允许税前扣除，然而，满足特定条件，很可能无法收到的款项可以核销并确认为一项可扣除费用，条件包括：

- 款项与纳税人的经济活动相关；
- 法庭已宣判该款项的债务人破产；
- 无担保的贷款，允许按照以下规定核销：

- 1) 15,000 雷亚尔以下款项账期超过 6 个月，无论是否采取司法手段；
- 2) 大于 15,000 雷亚尔小于 100,000 雷亚尔的款项，账期超过 1 年，已采取司法手段争取回款；
- 3) 大于 100,000 雷亚尔的款项，账期超过 1 年，已采取司法手段争取回款；以及，有担保的款项，账期超过 2 年，已采取司法手段争取回款或者 50,000 雷亚尔以上且已诉求执行担保。

与所控制公司、子公司或关联公司之间的坏账不可以扣除。

2.7 资本利得

2.7.1 一般规定

由于处置公司资产或权益（包括资本投资、固定资产和财务投资）产生的资本利得须包括在所得税税基中（实际利润法和核定利润法下），资本利得的金额为一项资产的售价和其账面价值之差。

任何形式的资产处置（比如出售、捐赠或捐献）给其他实体均须确认资本利得。

出售投资组合取得的利得也须并入所得税计税基础。

2.7.2 资本性资产

根据法律规定，任何资产（包括投资组合）的处置须进行资本利得评估。

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

2.7.3 确认

在实际的处置货物或权利的过程中，确认资本利得，无视同资本利得的概念。

2.7.4 计算资本利得和损失

对于常规资产，资本利得由售价及初始成本之差确定。

对于投资其他公司的情况，成本法下，初始成本按照实际支付的价款，收益法下，初始成本包括实际支付的价款及其与权益价值之间的差额。对于向控制的公司及附属公司的投资中，仅可使用权益法。

在资本利得实现的当期，该资本利得须进入所得税税基。

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

取得或处置上市公司股票，股票交易所或有组织的询价式市场的其他证券构成金融及资本市场的可变收入投资。处置这些资产时，须确认净所得。

净所得的确认方式与资本利得一致，即，根据处置价格和取得成本之差进行评估。净所得按月综合计量，非按照单项交易计量。

处置在股票交易所或有组织的询价式市场的证券，其利得须缴纳0.005%的预提税，该预提税将在计算企业所得税最终税额时抵扣。

对于日内交易（day trade transactions），预提税税率为1%。

为计算每月净所得，变动所得交易的损失可抵消未来相同变动所得交易的利得，实际利润法下，日内交易产生的损失不可以被纳税人扣除。

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

- 股票基金：15%；
- 私募股权基金：15%；以及
- 房地产基金：20%

一般而言，实际利润法下，净所得的征收不包括在月度预缴中，而是增加到最终企业所得税的计算税基中；在核定利润法下，净所得必须单独课税。

非在股票交易所或有组织的询价式市场交易并取得的利润视同常规资本利得。

2.7.5 免除缴纳的资本利得

根据农村改革项目强制出售给州内资产管理单位的所得免于缴纳所得税。

2.7.6 资本利得所得税的递延

如果在出售的日历年后才进行部分或全部的收款，企业可以在每个收款期内将相应部分的所得计入税基。该递延规定适用于出售固定资产和至少部分款项已在协议约定在交易后的日历年年度支付（税局不接受为享受该税款递延而延迟付款）。

强制出售给州政府取得的资本利得，如果实体将该利得转入特殊利润公积并且在其后 2 年内用于购买另一个固定资产，则可以获得资本利得所得税的递延。

2.8 损失

2.8.1 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。

累计税务亏损在一个纳税年度仅可以弥补当年 30% 的税务利润，累计税务亏损可以无限期向后结转，不可以向前结转。

有纳税人上诉质疑累计亏损可弥补上限 30% 的税务利润违宪，尽管初级法院初步裁定税务机关不可以向将全额累计亏损弥补利润的企业征收企业所得税（即，在弥补亏损时不考虑 30% 的上限），但该事项还未获得高等法院的裁定。

（2）非经营损失

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

2.8.2 资本损失

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

2.9 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，区域激励是最全面且最成功的。

2.9.1 区域投资基金

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

自从 2001 年起，已不再使用 IRPJ 投资新项目，然而，在相关法规实施前已经授予投资基金的项目仍将持续获得融资。

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

巴西证券监督管理委员会（The Brazilian Securities Commission）监督和管理取得财政激励的企业并且监督这些公司所发行证券的转移及经纪活动。

2.9.2 装配操作

出口加工区（Export Processing Zones, EPZs）是在其中设立的企业当其产品不低于 80% 出口时可享受相应的税及社会保险优惠的工业区域。

出口加工区中经营的企业可以享受暂时的进口相关税收的递延。2 年后，这种递延转化为免除，除非该公司出口量低于其产量的 80% 或者 2 年以内采购的固定资产出售，这些情况下，之前递延的税将须连同利息和罚金一并缴纳。

政府在批准企业成立时，可能保证最多 20 年内可以享受上述优惠待遇，对于需要长期摊销的大型项目，该年限也可额外延长 20 年。

尽管建立这样的出口加工区在法律上是可行的，目前尚未建立这样的区域。

2.9.3 储蓄和投资计划

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

这种计划对于员工提供了有吸引力的额外福利（特别是对于管理人员及其他薪酬较高者）并且为雇主实现了重要的税款节约。这种计划最大的福利在于税收利益，另外，该种计划也可以用作激励员工提高绩效。

企业成立的储蓄和投资计划所募集的资金必须用在储蓄和投资计划投资基金或者由有资质的机构进行监管。企业成立的储蓄和投资计划所募集的资金需遵守以下规定：

- 企业投入的资金以及由于该投入取得的收入不视同工资或社保性质；和

- 如果企业投入的资金满足一般性的规定并且至少 50%的员工将受益于此，这些投入可以作为营业费用税前扣除。

2.9.4 加速折旧

根据法令 RIR/1999 第 323 条，特定行业的现代化或扩张过程中获得的新固定资产可以采用加速折旧政策，一些规定曾经做出相关指引，如 1991 年 6 月 12 日至 1993 年 12 月 31 日间取得的固定资产适用的相关加速折旧规定，1992 年 1 月 1 日到 1994 年 12 月 31 日间取得的新机器设备的加速折旧规定等。

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

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

2.9.5 自由经济贸易区和保税仓库

根据临时宪法（the Transitory Constitutional Provisions）第 40 条规定，政府在玛瑙斯建立自由经贸区（ZFM）并且对区内经营的企业及企业生产或销售的产品给予税收优惠。根据宪法修正案 42/2003，上述税收优惠待遇将延续到 2023 年（取代之之前临时宪法规定的 2013 年）。

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

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

法令 356/1988 扩展了税收优惠至在玛瑙斯自贸区收到的、改良的或加工的货物用来在先锋区（pioneer areas）、边界区域（frontier zones）和其他西亚马逊区域（the West Amazon），西亚马逊地区包括亚马逊州、阿克里州（Acre）、朗多尼亚州（Rondonia）和罗赖马州（Roraima）使用或消费。

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

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

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

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

2.9.6 区域开发

政府设立税收优惠项目以促进经济落后地区的开发，即东北区域和亚马逊区域，优惠项目简称为 SUDENE 优惠和 SUDAM 优惠。

SUDENE 和 SUDAM 区域内有安装、现代化、扩张或多样化项目的工业或农业企业纳税人，并且在 1998 年 1 月 1 日到 2013 年 12 月 31 日之间取得批准的，可以获得 1 到 2 项所得税减免：（1）对于特定经济部门，10 年期的 75% 所得税固定减免；（2）2004 年 1 月 1 日到 2008 年 12 月 31 日

之间 25%的减免和 2009 年 1 月 1 日到 2013 年 12 月 31 日之间 12.5%的减免。

上述公司可以选择将所得税的 30%外加 50%的自有资金在东北银行存放 (the Northeast Bank) 并于未来投资在购买新机器设备供本公司在 SUDAM 或 SUDENE 区域内使用, 该项投资需获得批准后进行。

这些区域内的公司还可以享受加速折旧的政策以及与 PIS 和 COFINS 的抵免相关的政策, 对于进口设备可免于缴纳 AFRMM 和 IOF。

除了对于 SUDAM 和 SUDENE 的特定税收优惠政策, 法令 9, 440/1997 和 9, 826/199 规定了其他的一些针对区域发展的税收优惠政策, 这些政策针对于在法规所附名单中列明的区域中成立并且从事特定产品的生产和组装, 比如, 特定的客运、货运交通工具, 耕作和挖掘用的拖拉机, 货物拖车和与上述产品相关的其他部件。

2.9.7 社会、文化和体育发展

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

给予捐赠者或捐献者的税收优惠须遵从以下限制:

- 实际利润法下对于文化类项目 4%、对于体育类项目 1%的上限; 及
- 每个文化项目及每年一笔以巴西雷亚尔计价的款项。

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

2.9.8 其他税收优惠政策

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

(1) 针对研发的税收优惠

- 研发费用在所得税前列支;
- 特定情形下的加速折旧和摊销;
- 对于用于研发的货物给予 50%IPI 的减免;

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

-对于参与到研发项目的高端研究人员 40%~60%的薪酬补助。

另外，从 2006 年起，在实际利润法下企业可将研发费用的 60%税前扣除，根据员工（研究人员）人数的不同和其他一些条件，扣除可以高达 80%。但是，临时措施 694/2015 搁置了这项优惠在 2016 年的实施。

(2) 针对软件开发和信息技术服务的优惠 (REPES)

针对包括从事软件开发和提供信息技术服务的企业，这些企业申请该项税收优惠并承诺将产品或服务至少 60%的比例出口。

这些公司可以暂缓征缴：

对于以下货物或劳务的 COFINS 和 PIS：

- 进口用于开发软件和提供 IT 技术的资本性资产和服务；以及
- 向其他符合规定的企业供应上述资本性的资产和服务；
- 在 3 到 4 年内暂缓 PIC 和 COFINS 并且在其后转为零税率；以及
- 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 PIC 和 COFINS 并且在其后转为免税。

(3) 对于出口公司取得资本品的税收优惠 (RECAP)

根据法律规定，适用主营出口交易的企业，上年至少 70%的总收入来自出口交易并且承诺在随后两年保持这样的水平。

使用企业可在以下情形中暂缓 COFINS 和 PIS：

- 进口新机器设备和其他列明的工具；以及
- 向其他符合规定的企业供应上述货物。

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

2.9.8.2 加速成长项目的税收优惠

联邦政府为加速巴西经济增长公布了一揽子的优惠举措，该一揽子举措统一称为加速成长计划 (the Growth Acceleration Programme, PAC)，旨在向公共和私营投资提供优惠政策，包括税收优惠。

PAC 出台了一套措施以促进信贷和筹资活动，并且降低特定环节的税负，以便优化战略性部门的投资环境。战略性部门包括半导体生产和数字电视相关设备的生产等。

根据相关法律，巴西出台了半导体行业发展项目（the Programme for the Development of the Semiconductor Industry, PADIS）和数字电视设备行业技术发展项目（the Programme for the Technical Development of the Digital TV Equipment Industry, PATVD）。两个项目均鼓励在巴西设立从事数字电视产业相关的半导体、显示屏和广播信号传输设备的开发和制造，基于此，出台了一系列的措施，简述如下：

（1）半导体行业发展项目（PADIS）

-适用 PADIS 的法律实体可以在进口或从国内市场取得资本品时就以下税种享受零税率：PISPIS, COFINS；进口的 PISPIS；进口的 COFINS；IPI。对于就技术类权益性费用向海外支付可享受 CIDE 零税率。

-适用 PADIS 的法律实体可能按照开发利润全额减免 IRPJ；

-PADIS 下的税收减免可望持续 15 年，所得税率的减免则根据特定公司增值的不同持续 12 到 16 年；

（2）数字电视设备行业技术发展项目（PATVD）

-适用 PATVD 的法律实体可以在进口或从国内市场取得资本品时就以下税种享受零税率：PISPIS, COFINS；进口的 PISPIS；进口的 COFINS；IPI。对于就技术类权益性费用向海外支付可享受 CIDE 零税率。

-税收优惠可望至少延续至 2017 年。

2.9.8.3 针对发展位于北部、东北部和中西部地区的石油产业基础设施的特别优惠政策

优惠待遇给予在上述区域设立的法律实体以及从事已经获得矿业及能源部（the Ministry of Mines and Energy）批准的与石油化工行业、石油精炼和以天然气为基础生产氨气和尿素相关的项目。

受益实体将在采购新的用于将计入固定资产的基础设施建设的机器设备、工具和材料获得进口税（II）、IPI/PIS 和 COFINS 缓征待遇，缓征后将转换为零税率。

该项税收优惠将持续 5 年。

2.9.8.4 针对航空工业的特殊优惠（RETAERO）

满足一定条件下，对于生产设备、系统、部件、原材料的企业和用于特定飞机的保养、维修、保存或使其更现代化或工业化的材料投入。

对于向受惠企业提供特定服务的企业也有一定的优惠政策，包括：

- 对于 RETAERO 的直接受益对象和向直接受益对象提供服务的企业，其国内采购和进口货物和服务的 IPI、PIS 和 COFINS 可暂缓征收；
 - 直接受益对象租赁机器设备的 IPI、PIS 和 COFINS 可缓征。
 - 当这些货物内置进其他资产、使用或出口后，缓征转换为零税率；
- 该项目下的优惠将授予 5 年。

2.9.8.5 针对基础设施建设的特殊优惠

本优惠给予预先取得与交通、港口、能源、基本卫生和灌溉等领域相关的基础设施项目。

优惠政策基本为国内采购和进口用于构成固定资产的货物或服务时 PIS 和 COFINS 的暂缓征收。

当这些货物内置进其他资产或使用或出口后，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。

2.9.8.6 针对发展核电站的特殊优惠（RENUCLEAR）

RENUCLEAR 是针对于使用核能发电的电厂的基础设施安装的优惠，享受优惠的实体须事先获得项目建设批准。

国内取得或进口作为受益企业固定资产的新机器设备、工具，受益企业可享受以下优惠

- 暂缓国内取得环节的 IPI；以及
- 暂缓进口环节的 II 和 IPI。

购进的货物在基础设施项目中使用后，这种暂缓将转化为免除。优惠针对于 2012 年 12 月 31 日前获得批准的项目以及 2015 年 12 月 31 日前取得的货物。

2.9.8.7 针对国防工业的特殊优惠 (RETID)

适用的实体包括从事对于国防事业有战略意义的活动，包括研究、立项、开发和制造国防用品。

满足以下条件，企业可享受该项优惠：

- 总部，管理机构和工厂在巴西；
- 在巴西有国防领域的与进行科学技术研究，技术开发，产品或流程相关的技术诀窍；
- 外国股东的投票权不超过巴西股东投票权的 2/3；
- 从事 1、政府机构认可的国防产品的生产或提供与国防产品的储藏、保存、修理或工业化相关的服务；2、生产将用于国防产品生产的零部件、工具、组件、设备、系统原材料等；3、提供基础工业技术、项目、研究、开发、技术创新、技术辅助和技术转移相关的服务，这些服务将用于 1 和 2 中的相关产品和服务。

优惠政策包括：

- 用于上述活动的国内采购货物暂缓征收 PIC，COFINS 和 IPI；
- 用于上述活动的进口货物暂缓征收 PIC，COFINS 和 IPI；
- 用于向上述活动提供服务暂缓征收 PIC 和 COFINS；
- 用于向上述活动进口服务暂缓征收 PIC 和 COFINS；

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

2.9.8.8 影展活动的特殊税收制度 (RECINE)

法令 2,599/2012 提出的 RECINE 制度是为了促进在欠发达地区以及主要城市的热门街区建立电影院。

RECINE 的受益人是拥有经巴西国家电影局 (the Brazilian National Cinema Agency) 批准的影展项目 (包括电影院的经营运作或出租展厅设备) 并且未欠税的法人。

优惠涉及到国内采购或进口新机械、仪器、用具及设备作为受益人的固定资产，以及用作建造影院投入的材料，具体包括：

- 暂缓针对国内采购和进口交易的 PIS 及 COFINSSS 税收；暂缓针对国内采购的 IPI 税收以及

- 暂缓针对不能被巴西境内生产的相似产品替代的建筑投入品的进口交易的 II 税收

2.9.8.9 咖啡业的税收激励

法令 12,599/2012 针对巴西的咖啡生产提出了一些税收激励措施。

该项税收激励是针对任何生产咖啡的实体，具体包括：

- 若销售额不是来自最终消费者，暂缓征收销售咖啡豆的总收入产生的 PIS 和 COFINSS 税收。

- 给不属于后文章节中提到的非累积性制度中的贡献的法人提供 PIS 和 COFINSSS 税收抵免，具体如下：

- 1) 咖啡出口总收入的 0.925%
- 2) 用于生产烘烤咖啡豆、咖啡味气体及咖啡提取物的咖啡获取成本。

2.9.8.10 大巴西计划

2011 年 8 月，巴西经济仍处于受全球危机影响的大环境中，巴西政府出台了大巴西计划，该计划将在未来的几年中指导涉及工业、技术以及外贸的相关国家政策。正如政府广泛宣传的那样，该计划的目的是在并不乐观的全球背景下支撑巴西的经济增长，并进一步引领巴西脱离全球危机阴影来到一个更乐观的态势。

在这样的背景下，除了一些经济性措施，大巴西计划提出了几项税收优惠，旨在减轻被视作巴西经济命脉的特定商业领域的税收压力，也为了激发国民的消费力以促进经济中的资源循环。

这些税收优惠中，最初由法规 12,456/2011 提出的：

- (1) 为自动化产业降低 IPI 税率；
- (2) 为生物柴油产业提供 PIS 以及 COFINSSS 税收抵免；
- (3) 进一步增加特定研发活动的抵扣额；

(4) 在特定经济部门，用以总收入为基数计算的社会保障金代替20%以工资总额为基数的社会保障金；以及

(5) 为出口公司提供的特殊退税机制。

2.9.8.11 针对出口公司的退税制度 (REINTEGRA)

根据 REINTEGRA 制度，生产型产品的出口商有权按照出口总收入一定比例的数额申请退税，这一比例从 0.1%到 3%不等。对于满足特定要求的货物的出口，这一比例可再增加 2%。退税可被用于支付联邦税款或社会保障金或在满足税局设定的条件时以现金形式返还。

2015 年 10 月 22 日的联邦公报中发布并于当天生效的法令 8,543/2015 修订了 REINTEGRA 制度下的退税比例，具体如下：

- 从 2015 年 12 月 1 日到 2016 年 12 月 31 日，该比例为 0.1%；
- 从 2017 年 1 月 1 日到 2017 年 12 月 31 日，该比例为 2%；
- 从 2018 年 1 月 1 日到 2018 年 12 月 31 日，该比例为 3%。

REINTEGRA 制度中可抵免税收的出口货物的条件如下：

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

工业产品出口商收到的退税可从税和社会保障金的税基中扣除。现行 REINTEGRA 制度没有过期日。

2.9.8.12 用于勘探和开采石油和天然气的临时进口设备的特殊海关制度 (REPETRO)

如果满足特定条件，临时进口用于勘探和开采石油和天然气的设备被给予暂缓关税、税收或社会保障金的福利。

2.9.8.13 减少税务诉讼计划 (PRORELIT)

根据法令 12,202/2015，截至 2015 年 6 月 30 日因行政或司法诉讼产生的联邦税收债务，可以被截至 2013 年 12 月 31 日纳税人产生的税务损失抵减。

从法规上讲，纳税人（金融机构除外）有权抵免相当于 2013 年 12 月 31 日之前产生的税收损失的 34%的数额，金融机构的这一额度可达到产生

的税收损失的 40%相当额。公司也有权用附属及控股公司的税收损失来抵免税收债务。

2.10 税率

2.10.1 收入

下列税率适用于：

-IRPJ：15%；

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

-CSLL：9%（目前金融机构适用税率为 17%或 20%）。2015 年 8 月前，金融机构适用 15%的 CSLL 单一税率。从 2015 年 9 月 1 日起，金融机构适用的 CSLL 税率情况如下：

(i) 对于一般金融机构（例如：银行、保险公司、信用卡管理机构等），CSLL 的适用税率为：(a) 2015 年 9 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日期间增长至 20%；(b) 2019 年 1 月 1 日起减少至 15%；

(ii) 对于信用合作社，CSLL 的适用税率为：(a) 2015 年 10 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日期间增长至 17%；(b) 2019 年 1 月 1 日起减少至 15%；

因此，通常而言企业所得税最高合计征收率为 34%（针对非金融公司）。

根据法令 9,249/1995 第 3 条，IRPJ 适用于 15%的固定税率。然而，根据法令 9,249/1995 第 3 条第 1 点的修订，就所有居民法律实体对其应税利润超过 20,000 雷亚尔乘以相关评估期月数的部分，IRPJ 的附加税适用于 10%的固定税率。因此，对于选择季度缴纳所得税的企业，附加税适用于当其季度应税利润超 60,000 雷亚尔。对于进行所得税年度评估并每月缴纳税款的纳税人，应就其年应税利润超过 240,000 雷亚尔的部分缴纳附加税，并且必须对每月超过 20,000 雷亚尔的部分完成月度税款的缴纳。本附加税适用于所有居民企业（含金融机构）以及养殖企业。

下述实例为一个非金融机构的有效企业所得税计算方式：

雷亚尔

实际利润	1,000,000
- CSLL (9%)	(90,000)
IRPJ 的税基	1,000,000
- 15% IRPJ	(150,000)
- 10% IRPJ 的附加税 (就 760,000 雷亚尔缴税)	(76,000)
- 有效所得税合计	316,000
可分配利润	684,000

2.10.2 资本利得

资本利得源于资产或权益的出售，其包含在企业所得税的应税基数中，因此适用于 15% 的 IRPJ 税率（针对年所得额超过 240,000 雷亚尔部分征收 10% 的 IRPJ 附加税），以及 9% 的 CSLL（金融机构适用税率为 17% 或 20%）。

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

2.10.3 预提所得税

2.10.3.1 股息

根据法令 9,249/1995 第 10 条，以税后利润支付的股息不缴纳预提所得税。受益人获得的股息超过一定数额。

2.10.3.2 利息

纳税企业所享受的利息方面的预提所得税税收待遇应取决于该利息的性质。

JCP 的支付应征收预提所得税，针对巴西及位于非低税率管辖地区外资股东获得的相关利息，征收率为 15%（2015 年 694 号暂行条例将该税率从 15% 增长至 18%，并从 2017 年 1 月起实施，而后 2015 年 694 号暂行条例于 2016 年升级为法令）。对于在低税率地区对股东完成的 JCP 支付适用于 25% 的预提所得税税率。

从其他信贷交易法律实体获得的利息（贷款以及其他类型的融资）应作为金融投资获得的固定收入而缴税，因此根据交易期限的长短（如下列示）适用于 22.5% 至 15% 的累退税率：

交易期限	适用税率(%)
6 个月内	22.5
6-12 个月（含 6 个月）	20
12-24 个月（含 12 个月）	17.5
超过 24 个月	15

在所有情况下，预提所得税可抵免 IRPJ 的应纳税所得额。

2.10.3.3 特许权使用费

巴西的法律实体所涉及到的特许权使用费的支付不征收预提所得税，同时也不征收增值税。

2.10.3.4 其他收益

（1）向税收居民支付的服务费

根据规定，巴西法律实体所收到的服务费视为普通征税收入，并对应征收企业所得税。

然而，法令 RIR/1999 的 651 及 652 条列示，关于下列服务所支付的服务费应缴纳 1.5% 的预提所得税：

- 任何民事或商业交易的佣金、经纪费或中介费；
- 广告及宣传服务费。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金额不包括在预提所得税税基中。

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

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

（2）向专业公司支付的费用

由一个法律实体向另一法律实体所支付的专业服务（如法律、审计、咨询、建筑）对价应以 1.5% 的税率缴纳预提所得税。预提所得税可抵免 IRPJ 税款。

如果服务费的接收方为担任付款方公司总监、经理或者拥有控制权的股东，预提所得税适用于个人所得税所列示的累进税率。

此外，2003 年颁布的 10,833 号法令提出了一个应代扣代缴 CSLL, PIS 及 COFINS 的服务清单，综合税率为 4.65%，对应 1% 的 CSLL, 0.5% 的 PIS 和 3% 的 COFINS。对应的扣缴税额可抵免以上所涉及税种的税额。

（3）金融投资

巴西法律实体所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的税基，预提所得税可能会抵免 IRPJ 的税额。

（4）固定收益投资

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。

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

以上税率涵盖了所有不同种类的固定收益投资的税收税率。然而，某些税率具体适用于固定收益投资基金。

（5）固定收益投资基金

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

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

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

尽管强制预提所得税配额赎回、不管基金的有效分配，巴西税法强制以半年为周期收取预提所得税。在以上情形中，预提所得税征期在五月和十一月的最后一天，使用的税率取决于投资基金的组合。

长期投资基金的半年期预提所得税税率强制为 15%。短期投资基金的半年期预提所得税税率强制为 20%。

补充预提所得税适用于投资基金配额的赎回（为达到投资生命期内的累退率）。下表总结了预提所得税在以上不同情形中的税率。

交易周期	短期投资基金 (%)			长期投资基金 (%)		
	半年期税收	补充税收	最终税收	半年期税收	补充税收	最终税收
≤180 天	20	2.5	22.5	15	7.5	22.5
181-360 天	20	-	20	15	5	20
361-720 天	-	-	-	15	2.5	17.5
>720 天	-	-	-	15	-	15

(6) 股票基金

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

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

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

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

(7) 房地产投资基金

房地产投资基金收入适用于 20% 税率的预提所得税。

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 日须分配至少 95% 的收益。

(8) 在证券交易所市场和有组织的场外交易市场进行的证券投资组合交易

巴西税法将在证券交易所市场和有组织的场外交易市场进行的投资得到的收益视作净收益并加入企业所得税税基。

然而，这类投资须以巴西国税局规定的 0.005% 的税率缴纳预提所得税。这种预提所得税的目的是使巴西税收当局能更好地监察在证券交易所市场和有组织的场外市场进行的交易。

3. 居民个人相关税收

居民个人须缴纳个人所得税（IRPF），属于联邦税，州政府和市政府无权对居民个人所得征税。

居民个人还须缴纳社会保障金，巴西联邦税务局负责征收，为国家社会保障中心（INSS）提供资金。

巴西没有净财产税。州政府可能会征收遗产税（ITCMD）。市政府可能征收的税种包括：

- 社会服务税（ISS）；
- 城市房地产税（IPTU）；
- 不动产转让税（ITBI）。

3.1 个人所得税

居民纳税人需就全球范围内的所得缴纳个人所得税。所得税按年度缴纳但需要按月预缴。一些类型的个人收入需进行源泉扣缴，扣缴的税款即作为个人纳税人的预缴税款。确认居民个人的所得和收益采用现金收付制。

在个人所得税中，居民个人取得的收入可以分为两类，即资本利得和其他收益。

3.1.1 纳税人

满足以下任一条件可被认为是巴西税收居民：

- 永久居住在巴西，即他或她在巴西有一个日常住所；
- 在巴西以外的巴西政府的任何机关或机构工作；
- 进入巴西：
 - 在永久签证下，从中可以推断出他们打算留在巴西。该人自入境之日起即成为居民；或
 - 一个临时签证在（1）在雇佣关系下来巴西工作或在“培养更多医生”项目（Programme for More Doctors）中取得医学奖学金的个人，从入境日起或；或（2）12个月内在巴西停留超过184天；或（3）入境后12个月内获得永久签证，即使停留小于184天内完成；
- 拥有非居民身份的巴西公民并且返回巴西永久居住，自返回之日起；或
- 暂时或永久性的离开巴西，未向税务机关提交他们的非居民身份的适当声明，在离开巴西后的前十二个月内。

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

3.1.2 应纳税所得额

3.1.2.1 一般规定

应纳税所得额包括从资本或工作中所产生的世界范围内的收入，以及出售资产或权利时实现的收益。应纳税所得额还包括纳税人的净资产与报告的收入不对应的任何增加，除非纳税人证明增加是有合理理由的，如免税所得等。

资本收益、净收益、利息是单独缴纳的，其他所有收入都以累进税率的所得税征收。

3.1.2.2 免税收入

最值得关注的免税收入类型包括：

- 从巴西公司获得的股息，特殊情况下存在征税可能；

- 住宅或营业场所的免租金使用，无论是由业主占用或由业主的配偶或近亲使用；
- 工伤事故赔偿，不超过法律最高金额；
- 计入个人账户的 PIS/PASEP 储蓄计划下的金额；
- 雇主对雇员（包括董事）私人养老金计划或替代方案的贡献；
- 被保险人死亡后的人寿保险或储蓄基金的收益，以及在任何情况下退还的保险费，包括保单的放弃；
- 居民个人接受的赠与和遗产；
- 在利润参与计划下的雇员从雇主中所收到的金额最高到每年 6,279 雷亚尔（金额有效期为 2015-1-1 至 2015-3-31）和每年 6,677.55 雷亚尔（金额有效期从 2014 年 4 月起），其他超出部分按 7.5%到 27.5%的税率计算。
- 出租公寓所得最高为 24,000 雷亚尔。

3.1.3 就业所得

3.1.3.1 工资

就业收入一般包括雇员从雇主中得到的工资和任何其他类型的补偿和福利。

巴西法律不规定直接相关的就业收入的扣除成本，如通勤成本、家庭办公费用、课程、专业的会员费，以及认定成本。

雇主必须代扣代缴个人所得税税款。

3.1.3.2 实物福利

实物福利应完全征税，按照市场价值或雇主所花费成本价值。

3.1.3.3 养老金

个人从 65 岁起的养老金收入，退休或符合资格的疾病或残疾，按特定限制免除，并应符合一定条件。从 2015 年 1 月 1 日至 2015 年 3 月 31 日，上限是 1,787.77 雷亚尔每月，从 2015 年 4 月 1 日起，上限是每月 1,903.98 雷亚尔。私人养老金，以及不满足相关条件的公共养老金，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。

向公共养老金计划作出的贡献可以从纳税人的应纳税所得中扣除。如果满足一定的条件，对私人养老金计划的贡献也可扣除，扣除限额是12%的就业收入或纳税人的工作收入。

3.1.3.4 董事费

居民个人以其作为董事会或其他管理机构的成员的身份所赚取的费用和其他报酬需征收所得税（即：收入按一般累进税率征收，税款抵免税负）。

3.1.4 业务和专业收入

除视同企业纳税人的情况下，个体企业家所得的收入按个人所得税缴纳。

独立个人的劳务收入按个人所得税的累进税率缴纳。向独立个人服务的法律实体支付的费用，按相同的累进税率，代扣税款。

个人收入中来自国外的收入或从其他个人提供个人的个人服务或租赁（没有被征税）必须每月预缴，并可抵消他们的最终所得税额。

以下为营业和职业收入的扣除额：

- 支付给员工的薪酬及相关的社会保障缴款；
- 支付给第三方的费用；和
- 取得应税收入和保持应税所得来源的费用。与运输有关费用只能由独立的商业代理进行扣除。

为计算预缴税款金额，上述提到的扣减额上限为个人与活动有关的的月收入。超过当月收入的费用，可在同一日历年内的随后几个月结转。

一般情况下，不得扣除装置、机器和设备的折旧费或运输费用。

在2015年1月1日起施行的补充法条147/2014，增加了可适用于简单方法的业务活动包括任何服务活动正式规范和知识、技术、科学、体育、艺术和本质的本质，只要满足一定的条件。这意味着，如律师，医生和工程师的专业人员将能够选择简化的税收制度。

3.1.5 投资收益

投资收益通常包括在个人所得税的税基中。然而，由法律实体支付的利息是不包含在税基中的，而是以累退税率的形式缴纳预提税。

从 2015 年起产生的股息不受个人所得税限制。理由是，从此时期起，新的会计准则符合国际财务报告准则，同时，也适用于税务用途。因此，没有税务规定相对会计准则的超额股息存在。

3.1.6 资本利得

资本利得的计算方法为资产处置的对价减去资产的购置成本，确认利得时产生纳税义务。

资本利得目前以 15% 的税率进行征税。13259/2016 法令（2015 年 9 月完成的 692/2015 法令的修订版）设置了累进税率，适用于居民个人进行资产处置产生的资本利得。新税率将从 2017 年 1 月 1 日起施行，范围从 15% 至 22.5%，具体取决于个人获得的收益，列示如下：

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

资本利得单独计算，因此不包括在年度所得税申报税的计算中。

由证券投资组合、固定收益及可变收益投资所产生的相关收入享受特殊条款及税率。

居民个人处置房地产的资本所得享受特殊条款。1988 年之前，个人出售房产的应税资本利得所得税按一定比例进行减免，具体由个人获得该房产的年份决定（每年减少 5%，最多 100%）。类似的减免还适用于在 1988 至 1995 年间收购的房地产。

出售低值资产或权利的资本利得，如果销售价格和销售结束前每月超过 35,000 雷亚尔则可予以免税或，销售价格不超过 20,000 雷亚尔的在场外交易市场进行交易的股票。

居民个人出售住宅的资本利得可予以免税，但出售 180 天内，所得收益需重新投资巴西的另一居住房产。部分再投资将导致按销售金额与资本利得比例所征的税款不会用于再投资。居民个人在任何一个 5 年内只能享受一次豁免。

12431/2011 号法令指出，出售关于公共设施私募股权基金的资本利得，无论是否在证券交易所进行交易，征税率均为 0%（该收益之前征收率为 15%）。该优惠政策同样适用于居民个人对私募股权基金研究开发和创新所获的资本利得。

2014 年 7 月 10 日，暂行条例 651/2014，修订为 13043/2014，明确了直至 2023 年 12 月 31 日，在满足一定条件的情况下，个人于证券交易所出售的中小企业（SMC）股份所产生的资本利得将豁免征收个人所得税。本豁免仅适用于自 2014 年 7 月 10 日起且在一定条件下获得的股份。

3.1.7 个人扣除项目、津贴及存款

3.1.7.1 扣除项目

个人所得税的计算是按照个人总收入计算的，其中减去允许扣除额。居民个人可以在计算其应纳税额当月的收入中扣除下列项目：

- 与提供单独服务所得收入相关的可扣除费用；
- 由法庭指令或司法确认的赡养费及子女抚养费；
- 个人月度津贴；
- 支付给国家社会保障中心（INSS）的社保费用；
- 合格的巴西私人养老基金的贡献高达 12%的总应纳税所得额；
- 65 周岁以上公民，根据国家、州或市社会保障制度获得的养老金，1,787.77 雷亚尔/月以下（2015 年 1 月 1 日至 3 月 31 日）以及 1,903.98 雷亚尔/月以下（2015 年 4 月 1 日后）的部分；及
- 购买的公共上市养老基金（适用于公务员）达到应纳税所得额的 12%，该部分由纳税人负担且补充福利基金类似于 INSS 下发的社保。

年度纳税申报收入中允许扣除以下项目：

- 由纳税人和纳税人家属支付的医疗、牙科和医院有关费用；
- 医疗保险政策的保费；
- 年度津贴（每位受抚养人的年度津贴）；及
- 符合标准的纳税人及（接受）纳税人（的提供费用的被抚养人）家属发生的教育经费，按 3,561.50 雷亚尔（与 2015 年一致）。

由保险公司赔付或纳税人报销获得返还的费用不可扣除。

3.1.7.2 津贴

在 2015 年 4 月 1 日起，个人纳税人可月度扣除一定金额抚养或赡养被抚养人或被赡养人成本，金额则为雷亚尔 189.59（或年度 2,275.08 雷亚尔）。

3.1.7.3 税收抵免

以下类型的税收抵免法定是可以适用的：

- 特定慈善捐款；及
- 社会保障的缴纳是由“国内个人雇主”支付，一定限额内可扣除。

3.1.8 税率

3.1.8.1 收入和资本利得

年度所得税责任（应纳税额）以年度总收入为（税基）依据，并根据下列表确定（适用于从 2015 纳税年度起的所得）。

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

目前资本利得税的征收税率为 15%，累进税率 15%-22.5%自 2017 年月 1 日起生效。

3.1.8.2 代扣代缴税

按照源泉扣缴，个人取得的就业收入和法律实体支付的任何收入适用代扣代缴方式。代扣代缴的税款一般被视为预缴款，并冲抵纳税人的最终年度税额。

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

应纳税所得额	适用税率 (%)
2015年4月1日之后取得的收入	
不超过 6,677.55	0
6,677.56 - 9,922.28	7.5
9,922.29 - 13,167.00	15
13,167.01 - 16,380.38	22.5
超过 16,380.38	27.5

3.1.8.3 其他

除特殊情况，股息无预提税，巴西法律实体向个人支付的股息免征个人所得税。

任何形式从法律实体取得的利息收入，不并入个人所得税总额中，单独计税。在这种情况下，利息收入税率是基于累进递减的，从 22.5% 到 15%，这取决于交易的时间，具体如下：

交易期限	税率
≤180 天	22.5%
180 天 < 交易期限 ≤ 360 天	20%
360 天 < 交易期限 ≤ 720 天	17.5%
≥720 天	15%

来自某些公司的利息收入适用于零税率，这些公司债是由为完成基础设施建设工程或为进行研究、开发和创新工程而特别组建的法律实体发行的。

股票利息（一种股息和利息元素的混合收入形式）要缴纳税率为 15% 的预扣税。

3.2 社会保障金

必须缴纳社会保险的个体是：

（1）在巴西被雇佣而工作的人；（2）受雇于巴西公司在外国的分支或代表处工作的巴西人和外国人；（3）个人公司的所有者和董事、管理

合伙人、共同责任合伙人以及收到聘用收入的股东；（4）只为一家公司工作的合伙人；以及（5）自主工作的和个体经营者。

3.2.1 雇佣

公司必须根据以下表格（自 2016 年 1 月 1 日起生效）从雇员的月薪中扣除社会保障金：

月工资（雷亚尔）	税率
≤1,556.94	8%
1,556.95 <月工资≤2,594.92	9%
2,594.92 <交易期限≤5,189.82	11%

社会保障金费率不是累进的。例如，一个月薪为 3,000 雷亚尔的雇员缴纳全部薪水的 11%。

每月社会保障金的最大税基是 5,189.82 雷亚尔，因此，每月雇员缴纳的最大社会保障金额是 570.88 雷亚尔。

社会保障金在计算个人所得税时可完全扣除。

3.2.2 个体经营者

个体纳税人须基于他们的全部报酬以 20% 的税率计算“社会保障贡献基数薪水”。这个“社会保障贡献基数薪水”在 INSS 有上下限的规定。

一些个体可适用于简化社会保障计划，在这种计划中社会保障贡献以 11% 的税率对最低月薪（2016 年为 880 巴西雷亚尔）征收。

3.3 资本税

3.3.1 房地产税

（1）对农村土地所有权征收联邦税（ITR）

在每个日历年的开始，ITR 应税的目的是针对财产所有权（占有权）或位于市城区外拥有农村土地。房地产包括地面，其表面，附加和自然毗邻地区，树木和种植水果，空气和地下空间。税率从 0.03% 到 20% 不等，这取决于土地的规模和生产力。税基是土地的市场价值。

(2) 城市房地产税 (IPTU)

自日历年开始起, 应税是针对财产的所有权或占有的财产本身, 位于该市主城区内。属性本身的意思是地面, 它的表面, 配件和自然毗邻的地区, 树木和种植水果, 空气和地下空间。IPTU 的税率是由城市法规决定的 (如 0.5%, 2%, 3.5%) 和不受巴西宪法或巴西税务法规施加任何限制。IPTU 的税基是由市政府设立的价值, 局限于房地产市场公允价值。

3.3.2 其他税种

对房产价值增加的特殊贡献费是对纳税人的财产价值增加的公用征收费, 它是基于每个个案单独计算的。

3.4 遗产和赠与税

巴西宪法规定, 各州有权对赠与和遗产征收州税 (ITCMD)。

联邦宪法还规定将颁布补充法, 旨在规范 ITCMD 的评估:

- 从国外收到的礼物和位于巴西以外的商品和资产的继承;
- 国外的死者; 及
- 境外开始的遗嘱认证诉讼。

这种互补法律还没有制定, 也存在争议。

3.4.1 纳税人

ITCMD 的纳税人为:

- 继承人; 及
- 受赠人 (在某些情况下, 受赠人和捐赠人不驻留在相同的国家时, 捐赠人是纳税人)。

3.4.2 税基

ITCMD 的课税基础为商品、捐赠或继承的资产或权利的市场价值。

3.4.3 税率

ITCMD 根据国家有关法律, 征收遗产或获赠物的 8% 税率 (如在 São Paulo, ITCMD 征收税率为 4%)。

4. 增值税及其他间接税

4.1 增值税

4.1.1 一般规定

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

IPI 由 1988 年联邦宪法第 153 条（IV, 3°）明文规定，目前按照修订后的 4,502/1964 号 IPI 法律和 7,212/2010 号法令颁布的 IPI 条例管理和执行。

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

IPI 的部分税收收入会分配给州政府和市政府。

4.1.2 纳税人

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

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

个人不得作为 IPI 的纳税人。

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

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

4.1.3 应税对象

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

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

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

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

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

4.1.4 进口

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

但在现行税制下，有一些特殊的减免优惠政策。

4.1.5 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。

4.1.6 纳税义务发生时间

IPI 按月申报。IPI 纳税义务发生时间为：

- 货物离开纳税人机构的当天；

- 如果直到开具正式发票前一天才发货，那么为开具发票后第四天；
- 及
- 进口交易为清关当天。

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

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

4.1.7 应纳税额

IPI 的计税基础是：

- 对于出口，是海关完税价格，增加关税和其他费用（运费、保险费等等）；
- 对于国内供应，是供应收取的总对价，包括商品流通服务税（ICMS）。但如果运输和保险费用单独开具发票，那么就不包括在税基中；及
- 对于委托其他纳税人生产（加工协议），是交易价格，包括合约方提供的原材料、中间产品和包装物的价值。

在 2014 年 9 月 4 日，联邦最高法院明确 IPI 必须对一笔采购的实际价值征收而不是产品的标价征收，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。

4.1.8 税率

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

税率一般与产品的必需性成反比变化（从 365%至 0%），而且时常会进行调整。因此，奢侈品（如生产香烟、酒精饮料）适用较高税率，而某些半成品则适用极低的税率——某些产品收取固定 IPI 税费，即特定类别的每个物品收取固定金额 IPI。一般零税率仅适用于生活必需品，但这种必需性是基于巴西经济的现状，政府可能决定降低 IPI 税率（或者对进口交易甚至提高税率）来刺激特定行业的经济。IPI 是少数在巴西法律制度

中明确规定的税种，不再需要通过制订新法律来调整税率。实际上，在法律规定的范围内，执法机关可以通过法令自由制定 IPI 税率，并立即生效。

因此，IPI 经常被政府当做用于干涉特定经济领域的一种工具，要么降低税率来刺激某特定产品的本地化生产和国内市场，要么提高税率（主要针对进口交易）来提高巴西产品的竞争力。

4.1.9 免税

以下项目免税：

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

同一工业单位内生产的用于制造商自用的产品不征税。

根据产品税收分类代码，对特定产品提供一些免税和零税率优惠。

4.1.10 进项税抵扣

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

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

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

某些在巴西生产的特定机械设备也可以用于抵扣，他们构成固定资产的一部分，而且仅用于生产流程。这些符合条件的项目在财政部列出的清单中。税务系统协调员宣称，用于政府批准的工业开发和采矿项目而采购巴西制造的机械设备，即使这些机械设备并不在财政部清单中，也可以作 IPI 进项抵扣。最高法院规定，国内购买者采购巴西制造机器作为其公司固定资产使用所享受的进项抵扣是对民族工业的一种补贴，因此对国外产品并不适用。

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

4.2 其他间接税

4.2.1 不动产转让税（ITBI）

市政府会对任何纳税人生前发生的，为获取不动产对价或对物权而进行的转让交易征收税金，但担保权（如抵押权）例外。

根据联邦宪法，以下情况可能不征收不动产转让税：（1）以不动产或产权对公司出资；或（2）因法律实体重组或解散而产生的不动产或产权转让（如合并和分立）。但是，如果公司取得不动产主要是用于不动产交易活动（如不动产买卖和出租等），那么就不适用以上优惠。确定实体是否主要从事不动产交易活动，主要基于不动产交易活动产生的收入占实体总收入的比例。

交易价值和不动产价值金额较高的一方是税基，其中不动产价值为市政府税收机构为征收城市房地产税而确定的价值。

各市政府可能采用不同税率，但通常采用 2%税率。

4.2.2 印花税

在巴西发行证券不征收印花税。

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

4.2.3 关税

4.2.3.1 一般规定

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

1957 关税法（3,244/1957 号法律修订）明确指定进口的关税税基是“从量”还是“从价”，以及税务机关选择按“从价”或“从量”标准或两者结合征税，是取决于进口的情况以及哪种税率计算出的关税金额高。

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

4.2.3.2 出口关税

根据修订的 1,578/1977 号法令，政府可以对出口产品按 30%税率征税，而且税率最高可达 150%。

但是目前绝大多数产品的出口关税都降低为零。

4.2.4 商品流通服务税（ICMS）

4.2.4.1 一般规定

ICMS 是由 1988 年联邦宪法第 155 条（II, 2°）（根据 1993 年第三次宪法修正案重新起草）明文规定的一种州政府税，并按照 87/1996 号补充法律管理和执行。

ICMS 是对产品流通、城际或州际运输服务和通信服务征收的一种增值税。

如果 87/1996 号补充法律的一般规定受到重视，那么每个州都会对产品流通和城际或州际运输服务和通信服务征收增值税（ICMS）。

ICMS 也适用于与货物进口或城际和州际运输及通信服务相关的各个交易，包括进口商购买作为固定资产的货物（如机器设备）。在这种情况下

下，纳税人是进口商。进口商支付的税金可以用于抵扣未来交易或提供服务应缴纳的 ICMS。

在税收管理中，供电被认为是提供产品。

4.2.4.2 纳税人

通常纳税人是：

-定期提供产品、城际和州际运输服务及通信服务的个人和法律实体；及

-将 ICMS 的应税产品和服务向巴西进口的任何个人。

4.2.4.3 应税对象

一般来说，ICMS 的征税对象是产品供应、城际和州际运输服务、通信服务，以及进口产品和某些销售产品附带的服务，而且上述的这些服务不征收 ISS。

以下交易被认为是应税交易：

-产品的寄售、转移和销售；

-产品从一个场所转移到同一纳税人位于不同州府的另一个场所；

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

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

-从其他巴西的州府进入纳税人场所的产品，并将用于消费或用作固定资产；

-在政府主办的拍卖会上购买被没收的进口产品或商品；

-开始任何方式（包括高架桥）州际或城际运输服务；

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

-商品由场所所有人（该所有人是纳税人）进入纳税人的商业、工业或制造场所。

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

4.2.4.4 纳税地点

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

对于进口交易，产品供应的纳税地点是产品实际入境的地点。

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

4.2.4.5 纳税义务发生时间

ICMS 按月申报。ICMS 纳税义务发生时间为：

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

4.2.4.6 应税金额

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

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

4.2.4.7 税率

关于 ICMS，各州在以下限定范围内确定税率：

- 最高税率由联邦参议院确定；
- 对于涉及多个州的交易，当收货人使用这些供应的产品用于其应税交易时，其适用最高税率（州际税率）由联邦参议院按以下情况确定：
 - 如果产品或服务提供给注册在北部、东北部、中西部和圣埃斯皮里图州的纳税人，最高税率为 7%；
 - 如果产品或服务提供给注册在其他地区的纳税人，最高税率为 12%；及
 - 补充 ICMS 的税率等于目的地州府境内税率与上述交易州际税率的差额；
- 当收货人是最终消费者时，州际供应和涉及多个州供应的最高税率为 18%；
- 电力供应、运输和电信服务及进口服务的一般税率为 25%；及
- 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参议院限定的范围内自行决定。大多数州府对国内交易采用的税率是 17%（在圣保罗州，一般税率是 18%）。

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

在 2012 年 4 月，巴西议会颁布 13/2012 号决议，统一了州际交易（包括进口产品）所适用的 ICMS 税率。在这种情况下，从 2013 年 1 月 1 日起，ICMS 将按 4% 税率征收，因此，该税率将替代州际交易普遍适用的 7% 或 12% 税率。单一 4% 税率将适用于：（a）进口后简单转售（即不经过任何工业流程）及（b）产品经过加工流程得到超过 40% 为进口成分（该比例为进口产品价格占州际交易价值的比例）的其他产品或商品。

目前，州际产品销售给最终客户在原始的州府按内部适用税率缴纳 ICMS。但是，从 2016 年 1 月 1 日起（法律生效），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：（i）2015 年 20% 属于

目的州，80%属于发货州；（ii）2016年40%属于目的州，60%属于发货州；（iii）2017年60%属于目的州，40%属于发货州；（iv）2018年80%属于目的州，20%属于发货州；及（v）从2019年以后，100%属于目的州。

4.2.4.8 免税

提供下列产品可以免税：

- 出口的加工制品和半加工制品；
- 对境外个人提供的服务；
- 用于其他州或联邦特区的工业用电力、石油、润滑油、液体和气体燃料；
- 法律上作为金融资产或外汇工具的黄金；及
- 书籍、报纸和期刊（包括印刷纸）。

工业产品出口享受免税，并可以抵扣之前支付的 ICMS。各州政府也会指定其他零税率交易。

根据巴西联邦州政府之间的具体协议（convênios），在全国财政政策委员会（CONFAZ）的范围内，各州可以授予 ICMS 免税、税基抵减、预估抵扣和其他税收优惠。

4.2.4.9 进项税抵扣

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

纳税人可以将纳税期限内采购或进口货物支付的进项税（无论是同一州还是其他州）用于抵扣 ICMS 销项税。根据联邦宪法，除非另行规定（即出口），用于免税和非征税交易的进项税不得抵扣。但是法院曾判定，因进口免税而不得抵扣的 ICMS 可以用于抵扣提供相关产品所产生的负债（114.126-3 例特别上诉，最高法院第一审判庭）。

4.2.5 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 没有在法律中明文规定，这意味着执行机关可以随时变更 IOF 税率，但上限不得超过 25%。

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

IOF 目前按照修订后的 6,306/2007 号法令管理和执行。

4.2.5.1 外汇交易

资金流入和流出巴西所进行的外汇交易一般按 0.38% 税率征收 IOF。

部分交易适用零税率优惠，其他交易可能按 2% 或 6% 税率缴税。

目前，适用零税率的交易包括：

- 巴西出口收汇；
- 与巴西借款人的跨境贷款相关的资金流入和流出，贷款平均期限需超过 180 天；
- 投资回报和收益，包括股息和权益收益；
- 外汇结售汇，包括非居民投资者对投入巴西的资金进行同期外汇交易，用于在金融市场和资本市场上投资；
- 通过取消证券交易所流通股的存托凭证的方式，对流入巴西的资金进行同期外汇交易结算；
- 投资者在巴西金融市场和资本市场上投资资金的回报；
- 为在 IPO（首次公开募股）中收购上市公司而投入巴西的资金；
- 外汇交易结算，包括非居民投资者在 2011 年 1 月 1 日之后对投入巴西的资金进行同期外汇交易，用于购买私募投资基金（FIP）配额、新兴企业投资基金（FIEE）和投资上述投资基金配额的投资基金；
- 2011 年 1 月 1 日之后对取消存托凭证和流通股投资而流入巴西的资金进行同期外汇交易结算；
- 2011 年 1 月 1 日之后对流入巴西的资金进行同期外汇交易结算，资金流入因适用于非居民投资者的投资制度发生变化而产生，从 4,131/1962 号法律规定的直接投资变更为巴西货币委员会规定的投资证券交易所交易的流通股（证券投资）；

- 非居民投资者对投入巴西的资金进行外汇交易（包括同期外汇交易）结算，用于投资巴西存托凭证（BDRs）；
- 非居民投资者进行外汇交易结算，用于投资 12,431/2011 号法律第 1 条和第 3 条规定的证券（按照法律规定，该证券是巴西公司为基础设施建设项目融资而发行的证券，或有特殊投资资金注入的证券）；及
- 2011 年 1 月 1 日之后，非居民投资者进行外汇交易结算，资金用于在证券交易所上投资房地产投资基金。

资金流入巴西，最终用于外部信贷且平均期限不超过 180 天，与该资金相关的外汇交易需按 6% 税率缴纳 IOF（依据 2014 年 6 月 4 日政府公报中发布且即时生效的 8,263/2014 号法令）。本地实体发行债券的相关资金流入也适用于高税率。

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

4.2.5.2 信贷交易

目前，法律实体授予贷款交易的日利率为 0.0041%（如果债务人是法律实体），而授予个人的 IOF 应税贷款交易的日利率为 0.0082%。如果债务人符合简易征收（simples）的条件，那么适用特殊的日税率 0.00137%。对于预先确定本金的交易，按日税率征税期限最长为 365 天，这样 IOF 税率的上限为 1.5%（债务人是法律实体）或 3%（债务人是个人）。此外，对于所有信贷交易额外按 0.38% 税率加收 IOF。

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。

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

- 资本性货物的采购、生产和租赁，包括零件及相关技术服务和任何相关营运资本；
- 出口消费品的生产；
- 电能部门；

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

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

4.2.5.3 证券

(1) 股票

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

根据 8.165/2013 号法令，如果在巴西证券交易所进行的股票交易是为了支持担保在海外交易的存托凭证，那么该交易的 IOF 税率可以从 1.55%降低到 0%。

(2) 债券

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

- 如果股票转换成存托凭证公开发售，是根据股票竞价投标确定的固定价格；或
- 其他情况下，是寄存股票数量与前一日股票交易价值的乘积。

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

最终，7,412/2011 号法令不属于 IOF/债券征税规则范围，对私人固定收益交易的委托、再议价或赎回，按 1%日税率对从交易中取得的收入征税。

(3) 衍生品

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

4.2.6 经济领域介入费

4.2.6.1 经济领域介入费-技术

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

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

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

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

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

在 2013 年之前,跨境交易支付特许权使用费产生的 CIDE 可以用于抵扣未来该特许权使用费的 CIDE。这项抵扣机制现在已经不再适用了。

4.2.6.2 经济领域介入费-燃料

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

在很长一段时间内,CIDE-燃料一直采用零税率。但是,8,395/2015 号法令再次引入了 CIDE-燃料的费用,从 2015 年 5 月 1 日起生效。对进

口或销售的汽油和柴油按照每立方米征收 CIDE-燃料费用，上述其他燃料的仍然适用零税率。

4.2.7 其他

此外，联邦和州政府层级还有其他各种附加费用，包括：

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

5. 其他税种及社会保障费

5.1 净利润社会赞助费（CSLL）

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

CSLL 对企业纳税人征收，理论上最终用于联邦社会保障体系。

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

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

根据 9,316/1996 号法律，CSLL 不得从 IRPJ 征税基数及本身的征税基数中扣除。

累计亏损的使用原则与 IRPJ 相同。

5.2 社会保障金费 (COFINS)

COFINS 由 70/1991 号补充法律提出，依 85/1996 号补充法律、9,718/1998 号和 10,833/2003 号法律修订。

COFINS 向所有法人企业征收，理论上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。

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

转换成 13,043/2014 号法律的 651/2014 号暂行条例，扩大了 COFINS 中收入总额的范围，涵盖与公司核心活动相关的任何收入。

COFINS 有两种完全不同计算征收制度。第一种按照 9,718/1998 号法律规定是累积制度。第二种是根据 10,833/2003 号法律推出的非累积制度。

在累积制度下，COFINS 按纳税人收入总额的 3% 一般费率征收，不做任何减免抵扣。在企业所得税中采用核定利润制度的法律实体必须强制采用累积制度。此外，金融机构也有义务采用累积制度，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，因此实际 COFINS 费率一般低于 4%。

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

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

尽管税务机关对投入的概念有限制性解释，但上级法院在 2012 年 8 月 22 日作出的决议中采用了一个更广泛的概念。根据后来的裁定，货运费用可以用于 PIS 和 COFINS 扣除。上级法院的判决理由在下级法院中早有应用，因为该费用是提供服务或生产货物必须支出的费用，即使没有在法律规定中列出，也应考虑并入扣除项目的金额。这些裁决可能会导致以对纳税人更有利的方式对 COFINS 中的投入进项概念化。

到 2015 年 6 月 30 日为止，公司取得的财务收入在非累积制度下按零税率缴纳 COFINS（除了从国内子公司收到的净资产权益收入）。从 2015 年 7 月 1 日起，费率从 0% 增加到 4%。但零费率仍然适用于下列交易外汇波动导致的财务收入：

(1) 商品和劳务出口；(2) 贷款和融资协议所产生的负债；(3) 在证券交易所进行的套期保值交易、远期或场外交易市场中为保护投资者避免价格或费率变动的合同（这种合同应与法律实体的经营活动有关，并且以保护法律实体的权利和义务为目的）。

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

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

关于 COFINS 的一些相关税收优惠政策，请见相关章节。而且还有其特殊制度和税收优惠政策适用于企业纳税人的具体情况和活动。事实

上，某些特殊产品和服务（根据描述和税收分类代码）享受免税和零税率优惠。

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

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

在 2015 年 5 月 1 日之前，进口交易的 COFINS 费率为 7.6%。但 13,137/2015 号法律将货物进口的费率提到 9.65%。规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%；规定的香水、化妆品和个人卫生用品的费率为 16.48%；规定的机器和车辆的费率为 12.57%）。进口服务的标准费率依然为 7.6%。

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

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

很多进口产品还需缴纳 1%的附加费，其中包括化妆品、纺织、服装和塑料行业，以及汽车零部件和电子材料的进口。

在 2014 年 11 月 21 日，10/2014 规范意见（10/2014 监管意见）明确：

- 产品进口商不可以在 COFINS 中抵扣 1%附加费；
- 不管标准税率 7.6%是否变动，都按 1%征收附加费；
- 暂免征收 COFINS 的进口产品或服务，也同样不征收 1%的附加费；
- 部分暂免征收 COFINS 的进口产品仍然征收 1%的附加费。

企业必须在发票和收据上列明收取的税金（税率），税金包含在销售产品或提供服务总金额中，包括 COFINS。在这个意义上说，企业必须列明发票和收据中所述每种产品所征收的市政府税、州政府税和联邦税。或

者，这些信息也可以在机构内的平台中直观显示。没有达到这些要求的企业将会受到行政处罚。

5.3 社会一体化税 (PIS)

PIS 由 7/1970 号和 8/1988 号补充法律提出，按照 9,715/1998 号和 9,718/1998 号法律、1,858-6/1999 号暂行条例和 10,637/2002 号法律管理执行。

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

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

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

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

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

尽管税务机关对投入的概念有限制性解释，但上级法院在 2012 年 8 月 22 日作出的决议中采用了一个更广泛的概念。根据后来的裁定，货运费用可以用于 PIS 和 COFINS 扣除。上级法院的判决理由在下级法院中早有应用，因为该费用是提供服务或生产货物必须支出的费用，即使没有在法律规定中列出，也应考虑并入扣除项目的金额。这些裁决可能会导致以对纳税人更有利的方式对 PIS 中的投入进项概念化。

到 2015 年 6 月 30 日为止，公司取得的财务收入在非累积制度下按零税率缴纳 PIS（除了从国内子公司收到的净资产权益收入）。从 2015 年 7

月 1 日起，费率从 0% 增加到 0.65%。但零费率仍然适用于下列交易外汇波动导致的财务收入：

(1) 商品和劳务出口；(2) 贷款和融资协议所产生的负债；(3) 在证券交易所进行的套期保值交易、远期或场外交易市场中为保护投资者避免价格或费率变动的合同（这种合同应与法律实体的经营活动有关，并且以保护法律实体的权利和义务为目的）。

在企业所得税中采用实际利润制度的法律实体必须强制采用非累积制度。但是，对于某些特定的收入，PIS 适用累积制度（即使纳税人采用的一般制度是非累积制度）。在这个意义上讲，来自公共交通服务、教育服务、营销和呼叫中心服务、旅行代理服务，及在 10,637/2002 号法律第 8 条和 10,833/2003 号法律第 10 条中列出的其他服务收入需按照累积制度计算 PIS。

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

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

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

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

在 2015 年 5 月 1 日之前，进口交易的 PIS 税率为 1.65%。但 668/2015 号暂行条例将货物进口的税率提到 2.1%。规定产品的进口也可

能适用更高的税率标准（如：某些药物和疫苗的税率为 2.76%；规定的香水、化妆品和个人卫生用品的费率为 3.52%；规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%。

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

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

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

5.4 薪资税

5.4.1 工龄保障金费 (FGTS)

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

如果员工被解雇或退休，他可以取走存放在他名下冻结账户内的存款。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。

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，用于员工的文化和教育设施。

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

SENAC 是按员工薪金的 1.0% 或 1.2% 征收的一种薪资税。

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

5.4.4 小企业援助服务费 (SEBRAE)

SEBRAE 是另一种工资税，按雇主工资总额的 0.3%-0.6% 征收，用于推动小企业发展。

5.5 社会保障金

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

5.5.1 雇主支付的社会保障金

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

法律实体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。

除支付雇主承担的 20% 社会保障金之外，雇主还必须代扣代缴员工承担的社会保障金（8%、9% 或 11% 费率）和与其签订合同的个体工商户的社会保障金（11% 费率）。代扣代缴的社保金上限为社会保障局公布的适用费率与工资基数的乘积（即员工缴纳社保金的基础）。2016 年，工资基数是 BRL 5,189.82，社保上限为 BRL 570.88。

根据 9711/1998 号法律，对于支付给其他公司的特定服务费，公司也必须按 11% 费率扣缴社保金。

根据 11457/2007 号法律，巴西联邦税务局（RFB）负责社会保障金的征管，而全国社会保障协会（INSS）只负责社会保障金的支付。

2011 年，在部分行业中，一般社会保障金被按总收入缴纳的社会保障金所取代（见下文）。

5.5.2 按总收入支付的社会保障金 (CPRB)

根据 12,546/2011 号法律，巴西政府推出了雇主计算社会保障金的新机制，适用于部分行业。在新机制下，不是按照薪资的 20% 缴纳社保金，上市企业必须根据其总收入的一定比例计算社保金。公司还必须按 3.5% 对支付其他公司提供特定服务的服务费扣缴社保金。

根据私人裁定 10022/2015，CPRB 仅适用于实体的主要经济业务。因此，若实体的主要经济活动属于 CPRB 适用的范围，那么就需要缴纳 CPRB。事实上，次要活动属于适用范围也不需要缴纳 CPRB。此外，私人

裁决 COSIT 193/2015 明确，若公司在上一年没有取得收入，适用 CPRB 的主要经济活动是公司章程所述活动中预计获得最高收入的经济活动。

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

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

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

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

计算社保金的总收入包括：（i）提供服务产生的收入，（ii）销售商品产生的收入，及（iii）为第三方代理销售产品的佣金和费用。但以下收入不包括在内：出口收入、取消的销售，无条件折扣和价格中包含的 IPI 和 ICMS。

5.5.3 工伤保障费 (SAT)

雇主必须缴纳 SAT，当雇员死亡、残疾或因公发生意外事故时，可以提供补偿。

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

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

5.5.4 职工教育费

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

为投资教育，商业、工业和农业企业必须选择以下二者其一：

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

以下实体免缴职工教育费：

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

5.6 房地产税

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

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

5.6.1 城市房地产税（IPTU）

城市土地和建筑需缴纳城市房地产税。

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

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

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

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

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

5.6.2 农村土地税（ITR）

农村土地税（ITR）由联邦宪法第六章第 153 条规定，目前按 9393/1996 号法律管理执行，每年对占用市区以外的农村土地征收农村土地税。

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

以下土地可以享受 ITR 免税：

- 由土地所有者及亲属在他人可能的帮助下开发，其面积总和不超过规定上限（根据不同地点分别为 30、50 或 100 公顷），而且其土地所有者或持有者没有城市物业资产；
- 由生产联合社或合作社在一定条件下共同开发，其面积总和不超过规定上限（根据不同地点分别为 30、50 或 100 公顷），而且其土地持有者及亲属没有其他物业资产；以及
- 在某些特定区域内（如东西部亚马逊、马托格罗索州潘塔纳尔和 Poligono das Secas）且面积总和不超过规定上限。

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

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

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

5.7 股息一般规定

在 1996 年 1 月之后，从居民企业的税后利润中取得的股息和类似利润分红无需缴纳所得税，因此也没有预提所得税。

税务机关制定了 1,397/2013 号规范指南，规定免税的股息必须按照至 2007 年 12 月 31 日在巴西有效的会计准则（BR GAAP），即在巴西为向 IFRS 趋同而引入新会计准则之前的准则，进行计算和支付。超出标准支付的股息（超额股息）必须计入应税基数中，而且按照一般税率缴纳企业所得税。

目前，由于 2014 年 5 月 13 日颁布的 12,973/2014 号法律规定了 2008 至 2013 年度中计提的超额股息均无需纳税，导致以上规定的效力有限。因此，只有在 2014 年度计提的超额股息：

- 按照 1,397/2013 规范指南规定需缴纳企业所得税；或
- 如果分配股息的公司选择从 2014 年起遵从 12,973/2014 号法律条款，而该法律一般仅自 2015 年起生效，则无需缴纳企业所得税。

2015 年后计提的股息不再征收企业所得税，因为从 2015 年开始，符合 IFRS 的新会计准则同样适用于计算企业所得税。因此，会计准则计算的股息金额与税法规定的股息金额一致，不再存在超额股息。

5.8 隐藏利润分配

如果一家法律实体发生以下情况，那么可以视为发生了隐藏利润分配：

- 以明显低于市场价格的价格将资产转让给个人或企业管理者、所有者、控股股东或其近亲；
- 以明显高于市场价格的价格从上述第一点列示的人员处购得资产；
- 放弃支付给上述第一点列示的人员的，用于取得对资产优先购买权的定金或预付款；
- 免费或以低于现有市场价格的价格将证券认购优惠权转让给上述第一点列示的人员；
- 以明显高于市场价格的价格向上述第一点列示的人员支付房租、特许权使用费或技术援助费；
- 以比市场一般情况或第三方交易更优越的条件与上述第一点列示的人员进行交易。

由于居民企业支付的股息免税，根据具体情况，隐藏利润分配或者需要并入法律实体应税利润中，或者不允许进行税前扣除。

若纳税人证明交易符合法律实体利益，按照公平交易原则或第三方交易原则进行交易，那么隐藏利润分配的测试则不适用。

5.9 资本利得

5.9.1 个人股东

按照一般规定，居民和非居民个人转让资产及其相关权利所取得的资本利得，包括处置居民企业股票，需按 15% 税率缴纳预提税（若股东位于低税收辖区，则适用 25% 税率）。

但是，部分资本利得免征所得税，包括：

- 小额资产交易利得，即交易金额低于 BRL 35,000；
- 非居民个人在巴西金融资本市场中取得的资本利得免征预提所得税，该居民须根据巴西中央银行发布的特殊规定对该笔投资进行注册。这项免税优惠适用于符合巴西中央银行特殊条件和规定的投资，包括通过巴西证券交易所进行的证券投资，以及在当地私募基金进行的投资。

5.9.2 实体公司股东

实体公司股东取得的资本利得无特殊规定，适用一般规定，即资本利得并入应税收入缴纳企业所得税。

5.9.3 投资公司股东

投资公司股东取得的资本利得适用一般规定，即资本利得并入应税收入缴纳企业所得税。

5.9.4 公司赎回自身股票

根据股东决议，巴西公司可以赎回自己发行的股票。对于股东们来说，公司赎回视为一种股票处置方式，因此需要就资本利得缴税。简单将股票处置给公司也应按照一般规定就资本利得缴税。

一般来说，如果购买的股票金额不超过公司资本公积和收益，而且并非出于减资的目的，那么巴西公司可以回购自己的股票。巴西证券委员会对于上市公司还有一些特殊的规定。

巴西公司处置自己公司库存股票所获得的收益，无需缴纳企业所得税。同样的，上述交易发生的潜在亏损也不能在企业所得税税前扣除。

清算时，公司分配给股东、配额持有人或成员的资产可以按账面价值或市场价值估值。在使用市场价值的情况下，如果市场价值超过账面价值，那么就会产生应税资本利得，并按该清算公司的适用税率缴纳企业所得税。

从股东的角度来说，公司清算对其没有税务影响。

法律实体董事和经理取得的收入，包括奖金和收益分享计划中取得的所得，应按累进税率缴纳个人所得税。

支付给董事会企业成员的费用应作为各受益方的应税收入缴税。

5.10 特殊类型实体的税收

5.10.1 合伙企业

一般来说，巴西法律没有明确规定混合或税收透明合伙企业的概念。但巴西法律规定了一种特殊的公司类型带有合伙企业的特征，这种公司类型叫做 SCP (sociedade em conta de participação)。

SCP 是由两名或两名以上个人成立，共同经营一项或多项具体业务的企业。SCP 中有两种类型的合伙人——主管合伙人和隐名合伙人。SCP 不是一个透明的实体，因此采用混合的方式，在 SCP 层面计算损失和利润，但税金由合伙人其中一人（主管合伙人）支付。之后，SCP 会将免税股息分配给合伙人。即使 SCP 不是一个法律实体（它不需要具备法人资格），但它作为一般实体缴纳企业所得税。

主管合伙人对第三方负责，包括税务机关。在这种情况下，由于主管合伙人负责登记 SCP 的交易，因此在 SCP 自身账簿或独立记录中，主管合伙人实际参与 SCP 进行的交易。

应该注意，两个或多个 SCP 之间或 SCP 和主管合伙人之间不允许互相抵销损失和利润，但可以抵销 SCP 自身的利润。

5.10.2 非应税实体

根据联邦宪法，联邦、州或市政府不会对基金会、教会、政党、工会和非营利性教育或慈善机构的财产或提供服务取得的所得征税，但这些所得须来源于与这些机构目的直接相关的活动。

作为“不征税”实体必须满足下列条件（国家税法第14条）：（1）不向董事或董事会成员分配利润或红利，（2）保留全部适当的税收和商业记录，以及（3）实体的全部资源都必须用于履行其在巴西的目的。

但是，在联邦、州或市政府层级可能会对实体征收社会赞助费，包括支付给员工的社会保障金。

根据普通法，某些实体也可以享受企业所得税免税（在其他普通法中可能取消该免税优惠），包括：

- 不分配利润的合作社，每年仅对成员的实缴资本按最高12%的利率支付利息作为报酬；根据1986年2月15日的规范意见SCT4，合作社（含信用社）的金融投资回报不适用通常授予合作社的免税优惠，按一般规定缴纳所得税（视情况缴纳预提所得税、预缴和年度汇算清缴）；

- 慈善、宗教、科学、文化、娱乐和体育机构、基金会或俱乐部，且必须满足9532/1997号法律规定的条件；

- 工会和职业协会；

- 授权的储蓄所和信用社，作为民营企业经营，旨在推动其成员购买住房或吸引和增加存款；

- 投资公司和共同投资基金；及

- 联邦或州政府持股的某些公用事业单位。

6. 巴西税收征收管理

6.1 企业所得税

6.1.1 纳税申报

巴西使用自我评估系统。在该系统下，所有公司都必须填报纳税申报表并履行他们自己的纳税义务。法律实体必须在纳税年度次年的5月和6月的最后一个工作日内在数字税收记录系统（ECD）和财政税收系统

(ECF) 上进行纳税申报。从 2015 年开始，法律实体必须在 9 月最后一个工作日内进行电子纳税申报。

实行简易征收的法律实体和非法律实体可以提交简化纳税申报。慈善机构和非营利组织，即使免征所得税，也必须提交年度纳税申报表。

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

非居民企业的代理人必须为其委托人单独申报其在巴西获得的利润。企业的终止经营、合并或拆分时也要进行纳税申报。

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

在税务检查之前，税务机关会主动告知纳税者其在电子系统所执行的数据交叉上出现的不一致。在纳税申报税表中申报的金额和税务机关掌握的金额中存在的冲突将及时通知纳税人如何修改/审查他们的申报。

最初，三种交易情况被选定为报警程序：

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

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

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

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

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

为了组织相关交易主体在 SISCOSEV 系统中登记，巴西政府还创立了一个法则，类似于协调系统用于货物的交易。该法则（“NBS”）的名单被分为若干部分，章节，项目和子项目，它定义了 SISCOSEV 所包含的所有交易。法令 1526/2014 规定了提供跨境交易信息的正常期限，即服务贸易为条款生效月的最后一天，无形资产为开始商品化，或产生对纳税人的权益变化，从 2014 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，在此期间的交易可延期至报告期后第三个月的最后一天进行申报。

如果此项交易事先在 SISCOSEV 中申报，没有在规定期限内进行申报（即需报告的交易开始月份的最后一个工作日）或者相关纳税人进行谎报，则会面临被处罚。处罚范围为 500 巴西雷亚尔（延期申报）到发票金额的 0.2%（谎报信息）。

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

如果法律实体刚开始经营或者被豁免纳税的，以及被核定利润或简易征收的，处罚金额为每月 500 巴西雷亚尔；其他企业罚款金额为每月 1,500 巴西雷亚尔。

如果相关信息在任何税收执法开始之前提供的话，此处罚将减少 50%。

6.1.2 定期评估

通常情况下，企业所得税由纳税人进行自我评估。

6.1.2.1 正式评估

税务机关有权对企业作出正式的评估，如果：

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

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

6.1.2.2 税务机关的核定利润

核定利润并不是自行选择的制度，它通常是由税务机关进行纳税评估时发起的，当：

- 纳税人未能依照法律规定保留商业和税务相关记录；
- 纳税人的账簿存在欺诈、遗漏或者错误，导致无法证实实际进行的交易或者确定纳税人基于实际利润所应当缴纳的税金；
- 纳税人在预估利润时选择不恰当的计算税金的方法。

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

6.1.3 对评估的上诉

6.1.3.1 管理层次

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

对税务管理机关的负责人的正式决议有异议的，纳税人可以在 30 天内通过税务管理行政法庭提请上诉，税务管理行政法庭是一个由公职人员组成的独立的行政管理机构（成员为税务管理人员），由财政部和公民任命、代表私营企业协会的纳税人。

税务管理行政法庭会在 5 日之内，特殊申诉会在 15 日内向由税收管理法庭的庭长或者副庭长组成的高级税务管理法庭进行上诉，如果税法解释与税收管理法庭或者高级税务管理法庭不同，则该上诉是被允许的。

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

6.1.3.2 司法补偿

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

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

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

6.1.4 税款缴纳和退税

6.1.4.1 税款缴纳

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

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

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

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

6.1.4.2 退税

根据补充法 2005/118，从纳税时的日期计算，有5年的限制期限，适用于纳税人要求退还或抵消不正当的税款。

6.2 个人所得税

6.2.1 征税期

个体纳税人根据日历年计算他们的收入和纳税义务。

6.2.2 纳税申报与评估

纳税人必须以预缴的方式每个月评估他们的纳税义务，也必须评估他们的年收入纳税义务并进行年度收入纳税申报，提交申报表。年度纳税申报必须在次年四月最后一个工作日之前进行电子申报。纳税人必须在他们的收入纳税申报上附加一个列出他们所有财产和权利的声明，无论这些财产及权利在巴西境内外。纳税申报必须通过税务当局网站的特殊应用程序

在电脑、智能手机、平板电脑等类似设备上进行，纳税人可通过一个特定程序在税收检查之前修正申报。

涉及非居民与居民实体间的服务、无形资产或任何其他经营的信息必须提供给联邦税收服务中心。提供这些信息的责任方是：

- (1) 提供服务或合同规定服务方；
- (2) 处置或获得无形资产，包括任何法律意义下的知识产权方；或
- (3) 代表非注册实体进行股权交易方。

6.2.3 缴纳税款

获得收入的个人必须每月按照适用税率缴纳以净收入计算的税额。

预缴税款可以抵免纳税人的年度纳税义务，特定情况下，年度税款可在 8 个月内分期支付，且第一笔款项需在纳税年度次年四月最后一个日前支付。超过本年实际纳税义务的所得税预缴款可申请退还，退还申请必须在付款后五年内进行。

针对资本利得的个人所得税须在获得此收益次月的最后一个营业日前缴纳。

6.2.4 法规解释

纳税人可向税务当局提出有关解释法律规定的正式咨询请求以及对纳税人适用性的申请。税务咨询请求必须包含对事实以及主要问题的清晰描述。通过该流程获取的回复只适用于提出请求的纳税人。正式回复印发后的 30 天内，税务机关不会要求该纳税人就咨询事项完税。

在这种流程下产生的决定不能上诉。然而，如果税务当局出现就同一事项在纳税人多次咨询时反馈不一致回复的情况，在纳税人的请求下，税务当局可以通过讨论做出一个最终声明，这样的声明旨在统一纳税当局针对相同问题的立场。

6.3 增值税及其他间接税

6.3.1 工业产品税（IPI）

6.3.1.1 登记注册

所有 IPI 纳税人必须在巴西国税局登记注册。

6.3.1.2 发票

对任何应税对象都必须开具发票，用于支持交易实施和合法化。发票用于在 IPI 账簿中登记 IPI 进项税和销项税。

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

6.3.1.3 记录

纳税人必须保留 5 年详细的 IPI 账簿，记录支付的 IPI 和经认证抵扣的 IPI。

6.3.1.4 申报和纳税

每年需对前一年度的运营情况进项年度申报并随附 IPI 认证（工业产品税申报，DIPI）。申报表必须在三月的最后一天之前以电子版形式或通过网络提交。

IPI 必须在征税月份次月的 15 日之前缴纳。视具体情况，可能会有不同的截止日期。

6.3.1.5 利息和罚金

逾期纳税会从截止期限次日起按 SELIC 利率（一种市场利率）收取利息费用。逾期第一个月的适用利率是 1%，从第二个月开始则适用 SELIC 利率。

逾期纳税也会按照日利率 0.33% 收取罚款，上限不超过 20%。如果税务机关对纳税人进行核定征收，那么可能收取 75% 的罚款（如果证实存在偷税漏税，那么该罚款利率可能会提高到 150%）。

6.3.2 商品流通服务税（ICMS）

6.3.2.1 登记注册

由于 ICMS 是州际税，每个州都有不同的登记注册条件。为了参与 ICMS 的涉税业务，企业必须在一般 ICMS 纳税人登记管理（“Cadastro de Contribuintes do ICMS”）中进行注册。

6.3.2.2 发票

对任何应税对象都必须开具发票，用于支持交易实施和合法化。由于 ICMS 是州政府税，因此会开具不同的发票。

12,741/2012 号法令要求企业在发票和收据上列明收取的税金（税率），税金包含在销售产品总金额中。没有履行该义务的企业将会受到处罚，如罚款、中止和撤销经营许可。

在某些州已经实施电子发票系统。

6.3.2.3 记录

纳税人必须保留 5 年详细的 ICMS 账簿，登记分录、销售和 ICMS 认证。该账簿必须由税务机关认证合格。条件和具体规则由各州自行规定。

6.3.2.4 申报和纳税

纳税人计算 ICMS 并在下一个纳税期限内（次月）缴纳税款。每月必须对上个月的运营情况进行申报。各个州的申报截止日期不同。

税务机关一般会核查纳税人的账簿，以便于确认 ICMS 缴纳的准确性。

6.3.2.5 利息和罚金

逾期纳税会从截止日期次日起按 SELIC 利率（一种市场利率）收取利息费用。逾期第一个月的适用利率是 1%，从第二个月开始则适用 SELIC 利率。

由于 ICMS 是州政府税，各个州政府采用不同的罚金利率。

第三章 巴西跨境税收事项

1. 常设机构

巴西国内法律并无常设机构（PE）的定义。但非居民纳税人的分支机构、代理和代表处被视为居民法律实体，需缴纳企业所得税。

作为进口商或承销商的中介机构必须注册，并分别计算本公司的所得和非居民委托人的所得。如果代理对产品出口商有合约约束力，那么该代理的营业利润相当于其代理服务取得的报酬与营业成本的正差。

最新颁布的 4/2013 号法律（Solução de Consulta 或 Processo de Consulta）明确，若代理有合约约束力且非居民纳税人直接开具发票，那么非居民企业的利润按总收益乘以一定利润率来核定。这是税务机关对 PE 明确的第一个原则。一般来说，巴西签订的税收协定中常设机构的定义与 OECD 范本一致。

2. 居民企业税收

2.1 境外应税所得

居民企业根据一般企业所得税原则就其按权责发生制确认的全球收入征税。

2.1.1 营业利润

按照巴西 CFC 规定，不管是否实际分配，常设机构的利润（如分支机构、代表处和代理）及海外附属和受控实体的未分配利润，均应在每年 12 月 31 日并入巴西法律实体的财务数据中。

经过对巴西 CFC 规定有效性及符合宪法性的持续讨论，最高法院对此做出判决，12,973/2014 号法律出台了巴西 CFC 新规定。在众多变化中，其中一项差别是针对附属及受控公司的征税事项，在某些情况下对后者自动征税。

该法律从 2015 年 1 月 1 日起开始普遍生效。但纳税人可以选择从 2014 年开始实施 CFC 新规和其他规定。

如果常设机构、附属或受控公司所在的管辖区域，有财务报表编制相关的财务和会计准则，那么就按照这些准则在巴西确认利润（即无需根据国内准则重新计算）。同一利润在境外支付的所得税可以进行税收抵免。

在境外辖区发生的亏损不得抵扣在巴西取得的利润。

将常设机构资本汇出境外被认定为是一项投资，因此无需缴纳预提所得税。

按照巴西法律（9,430/1996 号法律第 23 条），向境外常设机构付款被认定为关联交易，因此要按照转让定价原则进行扣除。巴西法律实体支付给境外常设机构的利息扣除需符合资本弱化规定。

2.1.2 股息

计算企业所得税时，公司必须把国外来源的股息并入其税基中。对同一所得在境外支付的税金可以用于抵扣巴西企业所得税，但不得超过企业所得税金额。

2.1.3 利息、特许权使用费和其他所得

支付给居民实体的境外来源利息和特许权使用费一般包含在营业利润中征收企业所得税。

2.1.4 资本利得

通常，法律实体取得的境外来源的资本利得被当做一般所得征收企业所得税。

2.2 境外亏损

根据 9,249/1995 号法律第 25 条第 5 款，境外来源的亏损不能抵减巴西境内产生的应税所得。

但是，根据 213/2002 号规范指南，由外国受控或附属的子公司产生的境外来源损失可以抵减同一外国公司的利润。在这种情况下，就不再应用对国内经营产生的利润最高可以抵减 30% 税务损失的限制。

近年来，12,973/2014 号法律出台一种暂时的可能性做法（直至 2022 年），只要财务结果属于营业收入，而且外国受控实体符合以下条件，就可以合并受控子公司的财务结果：

- 不位于未与巴西签订情报交换协议的国家；
- 不（或不直接或间接受控于一个实体）位于一个低税收管辖区域；

及

-不受益于（或不直接或间接受控于一个实体受益于）特殊待遇税制或是名义税率低于 20%的税制；且产生的营业收入至少占 80%。

合并后若结果为盈利，则必须加入到位于巴西的控制公司的税基中。合并损失可以结转以后年度冲减同一被控子公司的利润。

如果不进行合并，各受控实体的结果必须单独确认，而且损失可以冲减同一实体的未来利润。2015 年以前积累的损失（若纳税人选择提前执行新法规，则是 2014 年以前）仅可以冲减同一实体的未来利润。

根据 12,973/2014 号法律，营业收入的定义为直接通过实体自身商业活动所取得的收入，不包括：

- 特许权使用费、利息和股息；
- 股份权益；
- 租金；
- 资本利得（与股份权益相关且持股时间两年及两年以上的除外）；

及

- 金融投资和金融中介。

如果该实体是金融机构，则金融投资和金融中介相关的利息和收入都算作营业收入。在合并报表中，在 2013 年 12 月 31 日前对营业收入占 80%以上的公司进行投资所取得的股息和收益，也被认为是营业收入。

2.3 其他所得税

对境外来源收入征收 CSLL 也可以享受避免双重征税的优惠。

2.4 主动披露未申报资产

对于已经被居民个人或法律实体汇出国外、或在国外保存、或汇回国内的，有合法来源的未申报（或错误申报）资金、商品和权利，

13,254/2016 号法律制定了其主动披露的合法化的特殊税制（Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, RERCT）。

上述税制适用于 2014 年 12 月 31 日是巴西居民，且至 2014 年 12 月 31 日的一定期间内持续持有资产的个人。若非居民个人可以证明其在 2014 年 12 月 31 日是巴西居民，那么也可以受益于该税制。有犯罪记录的个人不能够享受该税制。该税制允许以下资产合法化：

- 已经汇出国外的未申报或错误申报的资产；
- 来源境外且保留在境外的未申报或错误申报的资产；及
- 来源境外且之后被汇回巴西的未申报或错误申报的资产。

适用该税制的资产包括银行账户、股份、无形资产、不动产、汽车、船和飞机。通过该税制将未申报资产合法化会产生以下支出：

- 资产总值 15% 的所得税；及
- 应付所得税的等价罚款（银行账户低于 BRL 10,000 免除此项罚款）。

若符合某些条件，该税制允许赦免某些犯罪行为（如：骗税）。

主动申报上述提到的资产可赦免与未申报资产相关的某些犯罪行为，如洗钱、资金逃脱、偷税漏税、贪污、促进非法资金外流等。

要申报的资产估价采用巴西中央银行在 2014 年最后一个工作日公布的美元汇率（BRL 2.66: USD 1.00）。

2.5 双重征税减免

巴西不仅对居民企业的境外来源所得征税（无论直接或通过分公司取得），同时也对外国受控或附属公司的所得按巴西母公司所有权持有比例征税。企业纳税人可以通过一般外国税收抵免制度取得单边税收减免。

巴西居民纳税人对其直接取得的所得在国外缴纳的税金可以申请抵扣国内应纳税额，但不得超过同一来源所得的国内应纳税额。因此，巴西纳税义务包括 IRPJ 和 CSLL。

巴西税务机关坚持认为若居民实体选择核定征收制度并直接在国外提供服务，则不允许用国外所付税金抵扣巴西国内的税金（8/2014 号分歧裁定）。但如果在与巴西签订了税收协定的国家提供服务，协定规定无论

纳税人在巴西选择何种税制都可使用税收抵免避免国际双重征税协议，那么该禁令则不适用。

通常来讲，对于 CFC（即：适用 CFC 法规的受控子公司或附属公司），每家公司都必须分别计算外国税收抵免，不同子公司不可以合并（即按单个公司范围）。

12,973/2014 号法律规定，若满足某些条件，暂时（直至 2022 年）可以合并受控子公司营业收入。新 CFC 法规规定，若受控公司的营业收入被合并，则可以抵免的外国税金是合并后实体所缴纳的相关税金。

根据 12,973/2014 号法律，直至 2022 年，若满足某些条件，从事餐饮行业、或从事房屋或基础设施建设项目，拥有外国受控公司的巴西实体可以享受假定 9% 的税收抵免，用以冲减这些外国分公司的应纳税所得额。

境外分公司按照国家范围进行外国税收抵免，即：同一管辖权范围内的分公司支付的税金可以合并。

在计算税收抵免时，符合条件的境外税金是对非居民子公司或分公司所得征收的税金并由其支付，不管该税金在其所在国家是属于哪一个税种。

当年给予的税收抵免不可以超过采用巴西企业所得税税率计算出的境外应税所得的应纳税额。

金额应按照巴西公司确认收入当天的汇率转换为 BRL。

境外税金的完税凭证必须经由所在辖区的税务机关和驻当地巴西大使馆确认。

3. 非居民企业税收

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

3.1 应税境内所得

国内税法的一般原则，即非居民实体的常设机构（PE）需作为居民实体就巴西来源的所得缴税。一般来说，纳税身份在巴西的非居民实体按照

居民实体的一般原则计算应纳税所得额，且会计账簿的编制必须符合巴西 GAAP。因此，只有属于 PE 的交易才被计入应纳税所得额。

对于公司内部的交易并无明确规定；但由于 PE 被认定为一般纳税人，交易应被记账并缴纳税款，而且 PE 付给总部的金额可按规定扣除。同样的，按照 9,430/1996 号法律第 23 条规定，PE 与总公司之间的付款属于关联交易；因此，适用转让定价法规和资本弱化条款。

在巴西未设立 PE 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。

3.1.1 营业利润

非居民企业的常设机构与居民企业适用同一规则，因为（i）PE 被认为是税法规定下合法居民实体；及（ii）保留会计账簿的后续法律要求。对于收入和抵扣项目的分配、资产转让等，没有具体的法规规定。

3.1.2 股息、利息和特许权使用费

非居民企业的常设机构与居民企业适用同一规则。常设机构取得的股息、利息和特许权使用费，没有具体的法规规定。

3.1.3 资本利得

根据 9,249 号法律第 18 条，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。

一般情况下，作为卖方，非居民纳税人按 15% 的税率（低税收管辖权情况下按 25% 的税率）对取得的资本利得缴纳预提所得税。若双方均为非居民纳税人，买方在巴西的法律代表负责扣缴税款。但 692/2015 号暂行条例（经众议院修订）提出对居民纳税人资产处置取得的资本利得采用 15% 到 22.5% 的累进税率（同样适用于非居民纳税人），该规定自 2017 年起生效：

- 不超过 BRL 5,000,000 的所得适用 15%；
- 超过 BRL 5,000,000 至 BRL 10,000,000 的部分适用 17.5%；
- 超过 BRL 10,000,000 至 BRL 30,000,000 的部分适用 20%；及
- 超过 BRL 30,000,000 的部分适用 22.5%。

尽管 692/2015 号暂行条例仅对居民个人提出采用累进税率，但既然巴西税法规定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，这一规定同时也影响非居民个人的资本利得（在巴西证券交易以外或场外交易市场进行交易取得的资本利得）。

起初，692/2015 号暂行条例提议累进税率从 2016 年 1 月 1 日生效。但 2015 年 692/2015 号暂行条例并未作为法律正式出台。而且由于宪法规定不能在法律引入税收规定的当年开始征税，因此若 2016 年可以出台法律，则该措施将在 2017 年起生效实施。

对于转让巴西股票取得的资本利得，是采用外币还是巴西本币计算巴西资本利得税，目前还有待讨论。

在 2014 年 3 月，税务机关通过 1,455/2014 号规范指南明确，非居民个人取得的资本利得使用巴西货币按照巴西资产的购入成本和销售价格计算。因此在非居民个人计算资本利得时，资产购买日和处置日期间的汇率变动也应计入资本利得。

3.2 预提所得税

通常而言，没有常设机构（分公司或代理机构）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，适用不同的利率。

若未特别规定税率，则一般对总金额采用 15% 的最终预提所得税税率。在一般情况下，向非居民实体支付的服务费按 25% 税率缴纳预提所得税。一般根据巴西法律，向在低税率管辖区注册的实体支付费用按 25% 税率缴纳预提所得税，除非有另行规定。

从 2011 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日期间有效的 1,214/2011 规范指南采用了一项免税制度。在这种制度下，向非居民个人支付以下发生在境外的费用，只要每月累计金额未超过 BRL 20,000，就可以免征预提所得税：

- 教育、科学或文化开支；
- 医疗费用；
- 培训费用；
- 国外家属的费用；
- 差旅费（如酒店、旅游门票、保险及汽车租赁）；及

-体育训练及比赛。

该免税优惠亦适用于居民法律实体所支付的，由有关雇员及董事因培训或出差而在海外发生的费用。通过居民旅行社和代理商支付的款项也适用同样的免税制度，但每个客户境外汇款不得超过 BRL 10,000，而且每年不得超过 12,000 位客户。

免税制度不适用于向位于较低税收或零税收管辖区，或根据巴西法律享有优惠税收制度的法人实体或个人支付的款项，除非满足其他额外的要求（即：明确受益所有人；有证据证明外国法人或个人有进行交易的经营能力；而且有证据证明已支付价款，且货物/服务/权利已发生实际转移/提供/享有）。

鉴于该免税制度已到期终止，1,611/2016 规范性指南规定了关于此种支付的新税收待遇，并于 2016 年 1 月 1 日生效。因此，为旅游或商务服务、培训和业务需要支付的款项，以及为偿付酒店、运输、托管、行李费和海上邮轮所发生的费用所支付的款项，须按 25% 的税率缴纳预提所得税。向海运和空运公司支付的款项按 15% 的税率缴纳预提所得税（适用于互惠待遇的除外）。

下列款项无须缴纳预提所得税：

- 为教育、科学或文化目的而支付的款项；
- 学费、会议或研讨会费、能力考试费用；
- 符合条件的国外家属费用；及
- 国外医疗相关的医疗费和住院费（包括家属医疗）。

3.2.1 股息

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

但是，在 2013 年 9 月 17 日，税务机关制定了 1,397/2013 号规范指南，规定免税的股息必须按照至 2007 年 12 月 31 日在巴西有效的会计准则（BR GAAP），即在巴西为向 IFRS 趋同而引入新会计准则之前的准则，进行计算和支付。超出标准支付的股息（超额股息）必须计入应税基数中按 15% 税率缴纳最终预提所得税。对位于低税收管辖区的股东采用 25% 的税率。

目前，由于 2014 年 5 月 13 日颁布的 12,973/2014 号法律规定了 2008 至 2013 年度中计提的超额股息均无需纳税，导致以上规定的效力有限。因此，只有在 2014 年度计提的超额股息：

- 按照 1,397/2013 规范指南规定需缴纳企业所得税；或
- 如果分配股息的公司选择从 2014 年起遵从 12,973/2014 号法律条款，而该法律一般仅自 2015 年起生效，则无需缴纳企业所得税。

2015 年后计提的股息不再征收企业所得税，因为从 2015 年开始，符合 IFRS 的新会计准则同样适用于计算企业所得税。因此，会计准则计算的股息金额与税法规定的股息金额一致，不再存在超额股息。

3.2.2 利息

支付给非居民实体的贷款利息一般对款项总额按 15% 税率缴纳预提所得税。位于低税收司法管辖区的实体按 25% 税率缴纳预提所得税。

按照一般规则，将从固定收益基金中取得的巴西来源利息支付给非居民个人或法人实体，须对总金额按 20% 税率缴纳最终预提所得税。

支付给非居民个人或法人实体的，从巴西取得的固定息投资的利息款项，须根据不同的累退税率缴纳最终预提所得税，如 22.5%、20%、17.5% 和 15%。因此，投资时间越长，适用的利率越低；例如，180 天内的投资适用 22.5% 的税率，而超过 721 天的投资适用 15% 的税率。

如果在巴西的投资依照巴西货币委员会通过 2,689/2000 号决议对在巴西金融和资本市场投资的具体规则进行注册，而且外国实体不位于低税收管辖区，那么从金融市场上的固定收益投资（包括固定收益投资基金）中取得的利息应按 15% 的统一税率缴纳预提所得税（即上述一般规则不适用）。

根据 2,689/2000 号决议规则，投资巴西国债取得的相关利息支付给非居民公司，可以享受预提所得税零税率优惠。

此外，12,431/2011 号法律第一条规定，巴西公司为开展特定基础设施项目而发行的证券所支付的相关收入，可以适用 0% 的预提所得税，但需满足一些条件，包括：

- (1) 最低平均期限大于 4 年；

- (2) 有预先设定的利率；
- (3) 利息支付间隔期限至少 180 天；及
- (4) 公开发行。

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

若向不在低税收管辖区（JTFs）的股东支付 JCP 款项，则目前按 15% 税率缴纳预提所得税（694/2015 号暂行条例提出从 15% 提高到 18%，如果该暂行条例于 2016 年转化为法律，则将于 2017 年 1 月 1 日起生效）。向位于 JTFs 的股东支付 JCP 则需按 25% 的税率缴纳预提所得税。

3.2.3 特许权使用费

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

过去即使根据 01/2000 规则应用税收协定，仍然对不涉及技术转让的技术服务费征收预提所得税。税务机关认为，根据巴西国内法律，这种收入不能归类为营业利润（第七条），而应为总收益（扣除之前）。因此，应适用税收协定第二十一条（巴西签署的税收协定中，第二十一条的规定一般不遵守 OECD 范本，收入来源国和居住实体所在国都有征税的权力）。这个问题已被提交联邦法院，而且两种立场均有判决支持。2012 年，Copesul 案件上诉高等法院，一致同意决定支持采用巴西-加拿大税收协定和（目前终止）巴西-德国税收协定中的营业利润条款。

巴西国家财政部检察官办公室（PGFN）最近发布了一项重大意见（PGFN/CAT 2363/2013），重新审视税务机关长期以来对巴西签署的税收协定中营业利润条款解读的立场。PGFN 表示支持营业利润条款适用于不含技术转让的技术服务和法律援助服务费。另一方面，PGFN 也表示如果特许权使用费条款包含技术服务和技术援助的规定，那么该条款也适用——巴西签署的大多数税收协定中都在特许权使用费条款范围内涵盖“技术服务和技术援助”（一般按照税收协定协议）。

因此，在 2014 年 6 月 20 日，税务机关发布 05/2014 号规则（01/2000 号规则因此废除），确定提供技术服务和技术援助（无论是否含技术转让）应遵守：

- 特许权使用费条款，若税收协定中该条款范围涵盖技术服务和技术援助；

- 独立个人服务条款，涉及与个人或一组人的技术能力相关的提供技术服务和技术援助（但特许权使用费条款适用的情况除外）；或

- 其他案例则遵守商业条款。

在 2015 年 7 月 1 日，对于巴西-法国税收协定的解释和应用发布了 153/2015 号专属信件裁定。因此，支付给位于法国的个人或法人实体的来自巴西的技术服务或技术援助费所得，无论是否含技术转让，都适用商业条款，因此不需要在巴西缴纳预提所得税。在这种情况下，应用商业条款是因为该税收协定既没有将技术服务或技术援助费定义为特许权使用费，也没有提供独立专业服务和独立工作者条款规定范围内的特定服务。

居民实体向非居民支付的特许权使用费，作为转让技术、商标和专利，以及提供技术、管理或科学援助服务的对价，也应该缴纳经济领域介入费（CIDE）。该费用不需要代扣代缴；而是由巴西付款人直接承担。跨境软件使用许可费无需缴纳 CIDE，但如果涉及购买软件所有权（技术转让），那么就需要缴纳 CIDE。

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%。

3.2.4 其他所得

作为一般规则，非居民实体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预提所得税，即使该交易仅涉及两个非居民企业。预提所得税的税率为 15%（如果受益人位于低税收管辖区则适用 25% 税率）；从 2016 年 1 月 1 日起，15% 税率被 15%-30% 的累进税率取代。

根据采购成本与处置资产或权利取得对价的差额缴纳税金。处置在巴西持有的资产或权利的当天即必须缴纳所得税。如果买方是巴西居民，那么买方就是向税务机关缴纳税款的责任方。如果买方是另一个非居民实体，那么该非居民实体在巴西的法定代表人负责缴纳税款。

但是，如果在巴西的投资依照巴西货币委员会通过 2,689/2000 号决议对在巴西金融和资本市场投资的具体规则进行注册，而且受益所有人不位于低税收管辖区，那么非居民从巴西证券交易所场内和场外交易中取得的资本利得可以免税。如果这些条件不满足，则适用 15% 税率。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。

3.2.5 代扣代缴程序

巴西居民向非居民支付款项必须代扣代缴税款，而且必须在向境外汇款的同一天将向巴西国税局缴纳税款。

如果存在有效的税收协定，那么直接适用协定税率。一般情况下，受益人要适用税收协定需要需出具居民身份证。

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

3.3 分支/常设机构的清算

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

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

如果使用账面价值，并且该价值与巴西中央银行注册的投资价值相一致，那么就无需缴纳预提税所得税。若该金额超过投资价值，则其差额被视为资本利得，并须按 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%）。

3.4 管理制度

在巴西众议院批准了巴西与美国 FATCA 1A 模式协议（2014）之后，在 2015 年 7 月 3 日官方公报上发表并于同日生效的 1,571/2015 号规范指南规定，通过 FATCA 申报数字方案的实施，巴西金融机构向巴西税局提供金融业务信息的义务。因此，巴西的金融机构有义务通过 e-financeira 数字程序向巴西联邦税务局提供金融业务和美国公民与实体的账户信息。

巴西联邦税务局接收到的信息必须转发给美国国税局（IRS），同样取得在美国的巴西人的账户信息。2015年12月1日之后发生的事项必须在 e-financeira 上填报，而且每半年必须申报。

第四章 中巴税收协定和相互协商程序

1. 中巴税收协定和相互协商程序概述

我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴巴西投资应当特别关注中巴两国的税收协定，理解中巴税收协定的相关规则，借助于中巴税收协定的规定实施更为有效地税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中所必须要考虑到的因素。

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》在中国首都北京签订，中华人民共和国代表钱其琛和巴西联邦共和国政府代表佛朗西斯科·雷泽克分别代表各自政府签署了该协定。

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

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴巴西投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局于2013年9月发布了部门规范性文件《税收协定相互协商程序实施办法》，为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、

效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

2. 中巴税收协定

2.1 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。

2.1.1 主体范围

(1) 如何确定“居民”身份

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

(2) 同时属于中国居民和巴西居民怎么办

个人既是中国居民又是巴西居民的，两国政府应当协商确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

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

2.1.2 客体范围

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

2.1.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和巴西两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。根据协

定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中巴税收协定。

2.2 常设机构的认定

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

1991年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述四种类型常设机构的构成。

根据1991年协定，第五条“常设机构”特别包括：（一）管理场所；（二）分支机构；（三）办事处；（四）工厂；（五）作业场所；（六）矿场、油井或气井、采石场或者任何其他开采自然资源的场所。

“常设机构”还包括：（一）建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，仅以连续六个月以上的为限；（二）缔约国一方企业通过雇员或者雇用的其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月的为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

(一) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施;

(二) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存;

(三) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存;

(四) 专为本企业采购货物或者商品, 或者搜集情报的目的所设的固定营业场所;

(五) 专为本企业进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所。

2.3 中巴两国跨境税收活动征税规定

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

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在该巴西进行营业的除外。如果该企业通过设在巴西的常设机构在巴西进行营业, 其利润可以在巴西征税, 但应仅以属于该常设机构的利润为限。
3. 国际运输业务	主要是对企业以船舶、飞机经营国际运输业务所得征税。	仅在该企业总机构(即实际管理机构)所在所在缔约国征税。船运企业的总机构设在船舶上的, 应

中国居民赴巴西投资税收指南

所得类型	定义	征税规定
		以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。
4. 联属企业	联属企业是指两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。	因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。
5. 股息	<p>“股息”一语是指从股份、“享受”股份或“享受”权利、矿业股份、发起人股份，或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。</p> <p>根据议定书，双方达成谅解，在本协定中第十条第二款和第五款所提及的股息，按照巴西国内法，完全包括营业利润以及常设机构取得的利润。</p>	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税，但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的15%。
6. 利息	“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金。由于延期支付的罚款，不应视为本条所规定的利息。	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些利息也可以在支付利息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税，但是，如果收款人为利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的15%。</p> <p>发生于缔约国一方而支付给位于第三国的缔约国另一方企业的常设机构的利息，不应适用第二款所规定的上述限制税率。</p> <p>虽有第一款和第二款的规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、其行政区、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息，包括其发行公债、债券或信用债券取得的利息，应在该缔约国一方免税。</p>
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	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

所得类型	定义	征税规定
	<p>电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。</p> <p>如果特许权使用费是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该特许权使用费，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的特许权使用费。</p>	<p>缔约国另一方征税，然而，这些特许权使用费也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过（一）由于使用或有权使用商标而取得的特许权使用费总额的25%；（二）其它情况下特许权使用费总额的15%。</p>
8. 财产收益	<p>缔约国一方居民取得来自缔约国另一方居民的财产收益主要是指转让位于缔约国另一方的不动产、位于缔约国另一方的常设机构营业资产中的动产的收益等。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 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，或者缔约国一方企业在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在缔约国另一方征税。 3. 转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业总机构（即实际管理机构）所在缔约国征税。 4. 转让上述第一款、第二款和第三款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	<p>“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。</p>	<p>缔约国一方居民在缔约国另一方从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在缔约国一方征税。但具有下列情况的也可以在缔约国另一</p>

所得类型	定义	征税规定
		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者由设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担的。在这种情况下，缔约国另一方可以仅对由此取得的报酬征税。
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. 虽有第一款的规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：收款人在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计不超过183天；该项报酬由并非缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。 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。

2.4 消除双重征税方法

中巴税收协定对消除双重征税采取以下措施：

(1) 在巴西，消除双重征税如下：

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

(2) 在中国，消除双重征税如下：

①中国居民从巴西取得的所得，按照本协定规定在巴西就该项所得缴纳的税额，应在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

②除第(1)项规定以外，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百分之十的，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。

2.5 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，即我国国民在巴西投资应与巴西国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

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

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

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

2.6 税收情报交换

1991年协定第二十六条规定了中巴两国政府之间的税收情报交换协作制度框架。中国政府可以根据本条之规定要求巴西税务当局提供中国居民或者国民在巴西当地的情报，从而能够更全面地掌握中国居民或者国民的境外收入情况和境外纳税情况，防止跨国偷漏税的行为。因此，中国居民应当提高自身经营或投资行为的税法遵从度，依法履行纳税义务，避免税收违法风险。

考虑到两国的主权地位，本条对这种税收情报交换协作进行了一些限制：

第一，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，应当以下列三个目的为限进行使用。

- (1) 为了实施中巴税收协定。
- (2) 为了实施中巴国内法律。
- (3) 为了防止税收欺诈、偷漏税。

第二，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应当作密件处理，仅应告知有关的查定、征收、管理、执行或起诉、裁决上诉的有关人员或当局，但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中透露。

第三，被要求一方的交换豁免。即一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报以及违反公共政策的情报。

在税收情报交换的国际合作方面，《多边税收征管互助公约》是由经合组织和欧洲委员会于1988年共同发起，1995年生效，并在2011年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，是一项旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约。合作内容包括税收情报交换、同期税务检查和追缴税款等。中巴两国均为《多边税收征管互助公约》的签署国。我国在2013年8月27日签署了该公约，并已于2016年2月1日生效。巴西在2011年11月3日签署了该公约，并已于2016年10月1日生效。因此，中巴两国之间就各自居民的跨国逃避税行为的打击力度将会极大提高，能够更为有效地维护两国的税收利益。

3. 中巴税收协定相互协商程序

3.1 中巴税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定

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

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

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

3.1.1 中巴税收协定相互协商程序条款

1991年协定对相互协商程序的规定如下：

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

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

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。

3.1.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称“《实施办法》”）

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就缔约国一方或双方已导致或将导致不符税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国颁布的《实施办法》即是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税务机关提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

3.2 相互协商程序的适用

3.2.1 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。我国的《实施办法》中也表明了我国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

因此，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与巴方主管当局进行相互协商。此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十三条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

3.2.2 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，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据 OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。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。

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

（1）对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的。

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的。

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的。

（4）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的。

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的。

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

3.3 启动程序

3.3.1 申请时效及条件

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

我国国内法规尚未对申请期限的问题进行明确，但从 OECD 范本解释中来看，范本中提供的三年是建议的最短时限，若协定中未约定期限的，应认为该期限至少不低于三年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD 税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，我国尚未做出明确规定，根据我国《实施办法》规定：

如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《办法》第十四条第四款，“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，我们认为，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

3.3.2 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”可以看出一国税务当局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。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉诸法院要求税务当局启动该程序……这些问题在 OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

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

如美国国内的相关规定，在美国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向美国税务主管当局

提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

根据《办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(1) 向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

3.4 法律效力

3.4.1 相互协商程序结果的法律效力

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

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- (1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- (2) 定性上的差异。

在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

3.4.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

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

3.4.3 保护性措施

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

3.5 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。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

4. 税基侵蚀及利润转移行动计划（BEPS）对税收协定适用的影响

经合组织发起的 BEPS 行动计划是近百年来国际税收体系的根本性变革，15 项最终成果已于 2015 年 10 月发布。为了响应这一计划，国税总局也已开始行动，旨在堵塞国际税收规则漏洞，防止跨国企业以合法方式通过人为筹划向低税或无税地区过度转移利润，使其大部分利润在全球任何国家均无需纳税。BEPS 行动计划无疑对正在跨国经营或有意全球化的中国企业带来重大影响。

BEPS 第 6 项行动计划主要是针对跨国集团滥用税收协定，特别是择协避税问题。跨国公司在跨国投资时，往往会在母公司和被投资公司之间

设立中间控股公司，而这些中间控股公司的选址通常会在与母公司所在国（母国）和被投资公司所在国（被投资国）签订有较优惠的税收协定且本身课税较轻的国家，以利用税收协定提供的税收优惠来降低集团整体的税负。

第6项行动计划建议修改现有的协定以阻止上述协定滥用的现象。OECD给出了3个可选方案，一是LOB（利益限制条款）及PPT（主要目的测试）规则，二是仅PPT规则，三是LOB规则，加上能够应对融资导管安排的机制。各国国家可以自行决定希望采用哪一个规则。因为这些规则针对的是企业是否有资格享受整体协定待遇这一问题，大大提升了享受协定待遇的门槛，因此无论国家选择采用哪个选项，都将大大增加企业未来享受税收协定优惠的难度。很多过去设计的税务投资架构很可能会因此失效。

因此中国投资者非常有必要重新审视当前的投资架构，分析评估当前的投资架构是否有可能因为第6项行动计划而失效，并考虑采取适当的措施，以避免失效或者降低失效后企业可能面临的成本或损失。

第五章 巴西转让定价概览

1. 一般反避税

1.1 一般反避税规定

2001年，巴西颁布一般反避税规定，涉及国内和国际交易（国家税典第116条），税务机关将对于刻意隐瞒税务事项以达到降低税务负担的交易从本质上予以否定。一般反避税规定需要通过普通法颁布，以规范税务机关在何种条件下进行相关调查、执行的标准和程序等，但目前尚未颁布该法规。

虽然目前相关法规尚未出台以授权税务机关可以否定纳税人的交易，但这种方法已经被税务机关普遍使用。巴西税务机关和税务法庭目前趋于否定缺乏经济实质和商业目的公司架构。

一些有针对性的反避税规则已在巴西适用，如向低税管辖区法人对外支付的特殊性税务处理、转让定价、资本弱化和受控外国公司规则。

1.2 向低税管辖区法人对外支付的特殊性税务处理

低税司法管辖区居民纳税人取得的特定类型的收入（如利息和特许权使用费）以及资本利得，都须由巴西境内支付方代扣25%的预提税（而不是一般适用的15%费率）。同时，对于非居民适用的一些税收优惠也不适用于出于低税司法管辖区的实体。

不论是否为关联方，巴西居民纳税人和在低税收管辖区实体之间的交易都受巴西转让定价规则管制。

2. 转让定价相关规定

转让定价规则适用于：

- 与关联方的跨境交易；
- 与在低税收管辖区实体之间的交易；
- 与对企业构成和股权信息实行保密政策地区的实体之间的交易；

- 与“优惠税收制度”下的实体之间的交易。
“优惠税收制度”是指在这样的制度下：
 - 收入不征税或即使征税，但最高税率低于 20%；
 - 在不存在任何实质经济活动或存在少量实质经济活动即可向非居民个人或法律实体授予税收优惠；
 - 该税收管辖区以外取得的收入不征税或即使征税，但最高税率低于 20%；
 - 在该税收管辖区不能获得企业构成、货物或权益的所有权或相关经济活动的信息。

从上述规定可见，巴西的转让定价规定不仅适用与关联方之间，在特定情况下，即使未构成关联方关系，也须受转让定价规定的约束。

巴西的转让定价规定不适用于向境外支付商标使用费、专利费、技术使用费或者技术、行政、科研协助服务的服务费，对于这些事项的扣除限制在其他法规中明确。

2.1 法定制度

巴西的转让定价规定受多个法规共同规范，在 1312/2012 法令的规定下，巴西转让定价规则也适用于公司的背对背交易，即，即使没有实际的进出口交易，但是是由巴西公司与外国关联公司进行的交易。

2.2 关联方定义

根据公司法，关联方分为三种，控制、受控及其他关联企业。

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

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

根据法律规定，以下可视为巴西法律实体的关联方：

- (1) 非居民母公司；
- (2) 非居民子公司或分支机构；
- (3) 非居民个人或法律实体，因其持有的股份对巴西企业构成控制或重大影响；

(4) 根据公司法 243 条（第 1, 4 和 5 款）构成巴西企业的子公司或关联企业；

(5) 非居民企业与巴西企业共同受第三方的控制，或均受到第三方持股比例大于或等于 10%；

(6) 非居民个人或法律实体，与巴西法律实体共同持股第三方企业，二者持股比例之和构成对第三方企业的控制或重大影响；

(7) 非居民个人或法律实体具有合资关系（joint venture 或 co-ownership）；

(8) 非居民个人，该个人为巴西企业管理层的亲属、配偶或同居人，或者是巴西企业的控制合伙人或股东；

(9) 非居民个人或法律实体，其作为巴西企业采购或销售货物、服务或权益的排他性代理人、分销商、经销商等；以及

(10) 非居民个人或法律实体，巴西企业作为其采购或销售货物、服务或权益的排他性代理人、分销商、经销商等。

2.3 同期资料和披露要求（包括处罚）

巴西法律没有指定纳税人所需准备的同期资料，纳税人须自行举证以证明关联交易安排符合独立交易原则。从实际的角度来看，纳税人通常提供销售协议、发票、所得税申报表等作为支持文档。任何外语文件必须被有资质的翻译人员翻译成葡萄牙语。

巴西没有具体的转让定价相关的罚款收费，有针对企业所得税少交的企业进行的一般性的处罚。因此，在税务审计时，如果税务机关认为转让定价计算方法不正确，并导致企业所得税缴付不足，上述罚款规定将适用。

2.4 转让定价方法与实务

虽然基于 OECD 指南，但在许多方面巴西的转让定价规定不同于 OECD 指南，无论纳税人的具体情况或者业务的特殊性（在巴西转让定价下没有功能分析），尽管基本上采取 OECD 指南建议的方法，但在诸多方法中巴西法规都规定了固定利润区间，验证交易须落入固定利润区间。此外，巴西没有申请预约定价协议（APA）程序的规定。

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

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

2.4.1 进口交易的转让定价规则

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

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

2.4.2 出口交易的转让定价规则

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

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

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

2.4.3 跨境融资

巴西境内法律实体借入的款项，在巴西中央银行登记的，可以按合同约定扣除利息费用。

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

3. 资本弱化

巴西的资本弱化规则是由法令 12249/2010 规定。法令 12249 / 2010 的 24 和 25 条，引入一些对利息支出在企业所得税前列支的限制，限制包括 (i) 贷款由关联企业发放 (24 条) 和 (ii) 由在低税收管辖权或受益于优惠税收制度的企业发放的贷款。

4. 受控外国公司 (CFC) 及附属公司

根据 2014 年生效的巴西 CFC 规则：来自于境外的附属企业公司和控制实体的利润需转换为雷亚尔并在每年 12 月 31 日增加到巴西法律实体的企业所得税计算基数中，利润按照持股比例计算，无论目标实体是否实际分配利润。受控外国公司是指投资者直接或间接控制持有，在公司经营中有投票表决权和否决权的实体。附属公司是指投资者有显著的影响，在参与公司的财务和经营政策决策时有话语权，但是，没有对公司的全部控制权。上述显著影响指对目标公司无控制权，但持有 20%或以上数额的股份。

5. 其他反避税法则——低税司法管辖区

法律 9,430/1996 (Law 9,430/1996) 在巴西法律框架下提出了低税司法管辖区的概念。法律 9,430/1996 (Law 9,430/1996) 第 24 条明确规定巴西个人或公司纳税人与属于或居住在低税司法管辖区的交易方发生的交易都应遵守转移定价法规。基于这些目的 (例如转移定价法规)，第 24 条将低税司法区定义为一个不收税或税收最大税率低于 20% 的国家 (对于遵循国际财务透明度标准的国家这一税率是 17%)。

从那以后，数个巴西法律使用这个概念并加以修订以出台境内实体向处于低税司法管辖区的实体支付款项时的特殊税务规定。

法律 11,727/2008 (Law 11,727/2008) 修正了第 24 条法规中的低税司法管辖区概念，另外也介绍了提出“优惠税收制度”概念的新法规。这些变化从 2009 年 1 月 1 日开始生效。

“优惠税收制度”的概念在法律 9,430/1996 (Law 9,430/1996) 第 24 条 A 和第 24 条 B 中被提出。这一概念是为了分类须遵守转移定价法规的新的交易。因为这不是对第 24 条的修正而是提出了新的条款，“优惠

税收制度”的概念不适用于低税司法管辖区居民的境外收入的税收待遇问题。虽然引用了第 24 条法规，但“优惠税收制度”只针对以转移定价为目的的交易。

2014 年 9 月 5 日在联邦公报中发布的法令 8,303/2014 (Decree 8,303/2014) 囊括了与享受在获取信息对税收审计不可或缺的情形下的“优惠税收制度”的人进行的交易。因此，税务当局有权检查纳税人的文档及金融机构的注册信息（包括储蓄账户和金融投资的信息）。

巴西税务局发布了行政法规列出被认定为低税司法管辖区的管辖区及被认定为优惠税收制度的外国和国外实体。

根据法规 1,037/2010, 下列国家被认定为低税司法管辖区：美属萨摩亚、美属维尔京群岛、安道尔、安圭拉、安提瓜、巴布达岛、阿鲁巴岛、巴哈马、巴林群岛、巴巴多斯、伯利兹、百慕大、英属维尔京群岛、文莱、意大利阿格拉、开曼群岛、海峡群岛（泽西、英属格恩西、奥尔德尼岛和萨克）、库克群岛、哥斯达黎加、塞浦路斯、吉布提、多米尼加、荷属安的列斯群岛、法属波利尼西亚、直布罗陀、格林纳达、香港、马恩岛、基里巴斯、黎巴嫩、纳闽、利比里亚、列支敦士登、澳门、马德拉岛、马尔代夫、马耳他、马绍尔群岛、毛里西奥岛、摩纳哥、普利茅斯、瑙鲁、纽埃岛、诺福克岛、巴拿马、皮特凯恩群岛、queshm 岛、圣赫勒拿岛、圣卢西亚岛、圣基茨岛、尼维斯、圣文森特岛、萨摩亚、圣马力诺、塞舌尔、新加坡、所罗门群岛、St. Peter and Miguelão Island、阿曼、斯威士兰、汤加、特里斯坦-达库尼亚群岛、特克斯和凯科斯群岛、阿拉伯联合酋长国和瓦努阿图。

根据法规 1,037/2010, 下列被认定为优惠税收制度：

根据截至 2010 年 12 月 31 日的乌拉圭立法，适用于金融投资公司的制度(Safis)；

根据丹麦立法，适用于不进行大量经济活动的控股公司的制度；

根据荷兰立法，适用于不进行大量经济活动的控股公司的制度；

根据冰岛法律，适用于国际贸易公司(ITC)的制度；

根据匈牙利立法，适用于离岸公司的制度；

根据美国法律，适用于不缴联邦所得税的非居民控股的国家有限责任公司(LLC)的制度；

根据西班牙立法，适用于持有外国证券的公司(ETVEs)的制度；

根据马耳他立法，适用于国际贸易公司(ITC)以及国际控股公司(IHC)的制度等。

一般情况下，向低税收管辖区或受益于优惠税收制度的公司支付的款项是不可抵扣的；须采用转让定价的适用原则，不考虑交易双方是否被认定为关联方；须采用资本弱化的适用原则，但对利息支出的扣除标准采取更为严格的限制；须采用较高的预提税税率为25%（并非15%的一般税率）适用于那些从位于低税收管辖区的企业从特定类型交易中取得的收入（例如，利息收入和特许权使用费收入）以及资本利得。高预提税税率只适用于低税收管辖区企业取得的收入，而不适用那些受益于优惠税收制度的公司所取得的收入。

参 考 文 献

1. 《巴西与投资有关的法律分析》，来源：<http://www.brasilcn.com/article-58135-1.html>
2. 《巴西吸引外资能力排名下降 75 国中列 71 位》，来源：
http://finance.ifeng.com/a/20160812/14736166_0.shtml
3. 《中国同巴西的关系》，来源：
http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/pds/gjhdq/gj/nmz/1206_1/sbgx/t7915.htm
4. 《中国与巴西关系进入新时期》，来源：
http://news.ifeng.com/a/20160907/49929352_0.shtml
5. 《巴西外经贸管理部门》，来源：
<http://www.mofcom.gov.cn/article/ae/ai/200212/20021200060463.shtml>
6. 《巴西工业产权局知识产权工作概览》，来源：<http://www.cnips.org/news/html/6976>
7. 商务部：对外投资合作国别（地区）指南 - 巴西（2015 年版）
8. 中国商务部网站：<http://mx.mofcom.gov.cn/>
9. 中国外交部网站：<http://www.fmprc.gov.cn/>
10. International Tax Brazil Highlights 2016, 来源：德勤出版物
11. Corporate Taxation - Brazil, 来源：IBFD
12. Individual Taxation - Brazil, 来源：IBFD

编写人员：马云强、丛天野、张兴宇、罗成伟、姚禹、周密、刘袁平、关宇、刘冰